Rok II LISTOPAD 1933 Nr. 11

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"
WARSZAWA — SENATORSKA 6

TREŚĆ NUMERU JEDENASTEGO.

ORZECZENIA.

Ciąg dalszy treści na stronie 3-ej okładki.

457.

PODATEK DOCHODOWY.

Różnica kursowa, powstała przy spłacie pożyczki inwestycyjnej.

Różnica kursowa, powstała przy spłacie pożyczki inwestycyjnej, nie podlega potrąceniu z przychodów (art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.).

Wyrok NTA z 23 października 1933 l. rej. 5688/30 w sprawie Spółdzielni Wydawniczej „Unja" z ogr. odp. w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

...Spór, toczący się między stronami, jest sporem natury czysto prawnej, polegającym na zagadnieniu, czy różnica kursowa, powstała przy zapłacie wekslu w obcej walucie, wystawionego jako pokrycie należności za nabytki o charakterze inwestycyjnym (art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), jest częścią składową wydatków na powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu, jak twierdzi władza, czy też jest wydatkiem bieżącym eksploatacyjnym, podpadającym pod art. 6 ustawy o podatku dochodowym, a więc wydatkiem potrącalnym z przychodów przedsiębiorstwa, jak mniema skarżąca.

W kwestji tej NTA wypowiadał się już niejednokrotnie, a w wyroku z 22 stycznia 1932 l. rej. 2962/31 (Zbiór wyroków Nr. 532 S) ustalił zasadę prawną, że różnica kursowa, powstała przy (częściowej) spłacie pożyczki inwestycyjnej, nie podlega potrąceniu z przychodów. Ta okoliczność, iż należność za kupioną maszynę została zakredytowana kupującemu (skarżącej) na umówione terminy nie na otwartym rachunku dolarowym, lecz w postaci kredytu dolarowego wekslowego, z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku dochodowym wpływu żadnego na zmianę charakteru wydatku wywrzeć nie może.

Wobec powyższego NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

458.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z kapitałów: Dochód z udziału w spółce z ogr. odp., w której wszystkie udziały są własnością podatnika.

Zarzut podatnika przeciw opodatkowaniu dochodu z udziałów w spółce z ogr. odp., oparty na tem, iż w okresie wymiarowym nie

otrzymał przypadającego mu do wypłaty zysku, jest istotny także wówczas, gdy wszystkie udziały spółki są jego własnością.

Wyrok NTA z 3 kwietnia 1933 l. rej. 4141/31 w sprawie Józefa Stiksy we Lwowie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

... W odwołaniu od wymiaru skarżący podniósł, że wymiar podatku został dokonany z naruszeniem postanowień art. 13 obowiązującej ustawy o podatku dochodowym, z którego wypływa, że tylko faktyczne wpływy z r. 1928, t. j. okresu poprzedzającego rok podatkowy, mogą być wliczone do podstaw wymiaru, że zysku bilansowego spółka z ogr. odp. nie mogła mu wypłacić w r. 1928 raz z tego powodu, że dopiero w r. 1929 walne zgromadzenie zatwierdziło bilans spółki, a następnie, że przyznany skarżącemu do wypłaty zysk książkowy spółki z powodu ogólnej złej konjunktury i ciasnoty gotówkowej spółki wogóle nie mógł mu być wypłacony; wreszcie skarżący zarzucił, że władza wymiarowa nie badała w księgach spółki wcale, czy zysk bilansowy, doliczony do podstaw wymiaru, został mu faktycznie wypłacony. Komisja Odwoławcza uchwałą z 23 października 1930 odwołania nie uwzględniła, ponieważ „wymiar jest uzasadniony przepisami ustawy o podatku dochodowym". Skarga do NTA na powyższą decyzję zarzuca wadliwość postępowania i nielegalność. ...

NTA rozważył, co następuje:

Skarżący w odwołaniu kategorycznie zaprzeczył, ażeby podniósł przyznany mu dopiero 29 kwietnia 1929 do wypłaty zysk bilansowy z tytułu posiadania wszystkich udziałów w przedsiębiorstwie, które jest oddzielną osobą prawną i którego dochód (zysk bilansowy) podlega oddzielnemu opodatkowaniu, niezależnie od opodatkowania dochodu skarżącego, jako osoby fizycznej. Pozatem skarżący zarzucił, że władza nie zbadała, czy wogóle wpłynął do rąk skarżącego przyznany mu zysk bilansowy, oraz że w myśl art. 13 ustawy o podatku dochodowym tylko faktyczne wpływy z r. 1928 mogą być wzięte za podstawę do wymiaru podatku dochodowego na r. 1929. Skarga zarzuca, że zaskarżona decyzja ogólnikowo tylko zaznacza, że wymiar podatku znajduje uzasadnienie w ustawie, nie rozprawiając się wcale z zarzutami odwołania. Otóż władza II instancji ani z temi zarzutami się nie rozprawiła, ani nawet, jak widać z akt sprawy, nie nakazała zbadania w księgach nazwanej spółki z ogr. odp., czy osiągnięty w r. 1928 zysk bilansowy został wogóle wypłacony skarżącemu, jako wyłącznemu udziałowcowi, i kiedy. Od zbadania zaś i sprawdzenia słuszności tak istotnego zarzutu, jak nieotrzymanie wcale, względnie w r. 1928, przypadającego do wypłaty zysku przedsiębiorstwa przez skarżącego, uzależnione

jest w myśl art. 13 powoływanej ustawy rozstrzygnięcie zasadności doliczenia podatnikowi, jako osobie fizycznej, sumy przyznanego zysku do podstaw wymiaru podatku na r. 1929.

Powołanie się w odpowiedzi na skargę władzy pozwanej na zasady buchalterji, które w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych pozwalają uwzględniać również takie przychodowe pozycje, które mają dopiero wpłynąć, a odnoszą się do opodatkowanego okresu rachunkowego, w myśl postanowień art. 13 ustawy o podatku dochodowym i § 18 rozporządzenia wykonawczego, NTA musiał uznać w danej sprawie za nietrafne, gdyż w rozpoznawanej sprawie chodzi o opodatkowanie faktycznie otrzymanego w r. 1928 dochodu skarżącego, jako osoby fizycznej, a nie o opodatkowanie przedsiębiorstwa pod firmą: Zakład budowy wodociągów i pomp Antoni K. Sp. z ogr. odp. we Lwowie, które nie przestało być oddzielną jednostką prawną przez to, że wszystkie jego udziały przeszły do jednego udziałowca, a tem samem nie przestało być oddzielnym podmiotem podatkowym.

W tym stanie sprawy NTA zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwości postępowania w myśl p. 3 art. 84 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA uchylił.

459.

PODATEK DOCHODOWY.

Wezwanie do wyjaśnienia wątpliwości: Właściwość.

Wezwanie do wyjaśnienia wątpliwości (art. 58 ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) nie musi się opierać na uchwale Komisji Szacunkowej, by było prawnie skuteczne.

Wyrok NTA z 5 maja 1933 l. rej. 10.169/31 w sprawie Eljasza Epsteina w Zamościu przeciw Komisji Odwoławczej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

...Brzmienie art. 58 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) w związku z poprzedniemi przepisami, dotyczącemi sprawdzania zeznań (art. 55 i n.), nie uzasadnia wniosku, iż wezwanie do wyjaśnień, jako akt przygotowawczy do wymiaru podatku, opierać się musi na uchwale Komisji, by było prawnie skuteczne. Nie wynika to też z treści przepisu art. 63 ust. 1, który mówi o daniu płatnikowi sposobności do udzielenia wyjaśnień władzy wymierzającej podatek. Trafnie przepisy te wyjaśnia rozporządzenie wykonawcze z 14 maja 1921 poz. 298 Dz. Ust., które w § 113 i n. normuje badanie i sprawdzanie zeznań, a m. i. przedstawianie wątpliwości, jako czyn-

ności przygotowawcze do wymiaru, a w § 123 zleca przewodniczącemu Komisji Szacunkowej przedstawianie Komisji zebranych materjałów, a między niemi wyraźnie także „przedstawień wątpliwości z odpowiedziami i wyjaśnieniami podatników". W dalszym ciągu tenże paragraf stanowi, iż Komisji przysługują te same prawa, co jej przewodniczącemu, a w szczególności także prawo przedstawiania podatnikom wątpliwości co do prawdziwości i dokładności zeznań, i nakazuje stosować w tym względzie wskazówki, wyłuszczone w §§ 116 i 117 rozporządzenia, o ile przewidziane tam postępowanie nie zostało już dokonane przez przewodniczącego Komisji....

460.

PODATEK DOCHODOWY.

Dowód z ksiąg i zapisków: Oświadczenie podatnika, iż prowadzi księgę i zapiski.

Oświadczenie podatnika, iż prowadzi księgę i zapiski, powinno być traktowane jako ofiarowanie dowodu.

Wyrok NTA z 10 lutego 1933 l. rej. 532/30 w sprawie Jana Muchy w Łaziskach Górnych przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Przed dokonaniem wymiaru podatku dochodowego na r. 1928 władza zażądała od skarżącego wyjaśnień, kwestjonując wykazany przez skarżącego dochód m. i. z przedsiębiorstwa wyszynkowego. W odpowiedzi skarżący co do tego punktu zaznaczył, że wskazana w dekrecie wątpliwości suma obrotu zł 70.000 jest wygórowana, że suma ta została zaskarżona przed władzami dokonywującemi wymiaru podatku przemysłowego (obrotowego), wreszcie, że prowadzi księgę kasową i zapiski, z których wypływa, że obrót i dochód po odliczeniu kosztów handlowych itp. jest taki, jaki został podany przez niego w zeznaniu. Skarżący wślad za tem otrzymał nakaz płatniczy z wymierzonym podatkiem dochodowym z urzędu, przyczem za podstawę władza wymiarowa wzięła obrót w sumie zł 70.000 i procentowo na zasadzie średniej zyskowności obliczyła dochód....

Komisja Odwoławcza na zasadzie ust. 2 art. 63 ustawy o podatku dochodowym oddaliła odwołanie....

Na powyższe orzeczenie skarżący wniósł do NTA skargę....

NTA nie podzielił wywodów odpowiedzi na skargę, w której władza pozwana twierdzi, że oświadczenie płatnika, iż prowadzi księgę i zapiski, nie jest zaofiarowaniem dowodu z ksiąg, gdyż płatnik winien

był sam przedłożyć księgę i zapiski, a przynajmniej zaznaczyć, że zezwala na rewizję ksiąg i dokumentów. . . .

Jak to już wielokrotnie Trybunał orzekł, obowiązkiem władzy wymiarowej było zażądać złożenia księgi i zapisków, względnie sprawdzić księgę i dokumenty na miejscu, skoro płatnik powoływał się na prowadzenie księgi i zapisków. Oświadczenia takiego, jakie złożył skarżący w odpowiedzi na dekret wątpliwości, inaczej traktować nie można, jak jako zaofiarowanie ksiąg. Skoro władza wymiarowa z takiego dowodu nie skorzystała, to postępowanie wymiarowe było dotknięte istotną wadliwością, połączoną ze szkodą dla interesów płatnika, z powodu obrazy art. 60 ustawy. . . .

461.

PODATEK DOCHODOWY.

Dowód ze świadków i znawców: Brak wyraźnego oświadczenia co do gotowości pokrycia kosztów dowodu.

Brak we wniosku dowodowym (art. 60 ustawy o podatku dochodowym) wyraźnego oświadczenia co do gotowości pokrycia kosztów nie uzasadnia pominięcia tego wniosku.

Wyrok NTA z 19 czerwca 1933 l. rej. 6476/30 w sprawie Jana Lachowicza w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

. . . Skoro podatnikowi musi być pozostawiona możność obrony zeznania i złożonych wyjaśnień zapomocą wszelkich środków dowodowych, jakie przewiduje ustawa o podatku dochodowym (art. 60), winna była pozwana władza ustosunkować się do wniosku dowodowego odwołania z uwzględnieniem przepisu art. 60. . . .

Pozwana władza wysuwa wprawdzie (w odpowiedzi na skargę) argument, iż podatnik, żądając zbadania świadków, nie wyraził gotowości ewentualnego pokrycia kosztów z tem zbadaniem złączonych, atoli argument ten nie jest trafny. Z przepisu art. 60 ustawy nie wynika bynajmniej, aby brak wyraźnego oświadczenia co do gotowości pokrycia kosztów ze strony dowodzącego uzasadniał pominięcie wniosku dowodowego przez władzę, która wszak może uczynić w każdym razie zależnem przeprowadzenie dowodu, połączone z kosztami, od złożenia przez podatnika sumy kosztów.

W nieuczynieniu zadość powyższemu obowiązkowi Trybunał dopatrzył się wadliwości postępowania. . . .

462.

PODATEK DOCHODOWY.

Dowód ze znawców: Załatwienie wniosku dowodowego.

Jeżeli płatnik wymienił proponowanych znawców i określił te okoliczności, co do których mają się oni oświadczyć, to wniosek dowodowy, zgłoszony na zasadzie art. 60 ustawy o podatku dochodowym, wiąże władzę wymiarową.

Wyrok NTA z 15 marca 1933 l. rej. 6941/29 w sprawie firmy „Bogusław Herse" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

...Do obowiązku podatnika z art. 59 ustawy udzielenia wyjaśnień dodaje art. 60 jego prawo składania dowodów oraz powoływania na koszt własny świadków i znawców celem stwierdzenia ściśle określonych okoliczności. Korzystając z tego uprawnienia, skarżąca dwukrotnie, w wyjaśnieniu z 13 czerwca 1928 i w odwołaniu swojem do Ministerstwa Skarbu, ofiarowała dowód z biegłych na ściśle określone okoliczności, biegłych wskazała i oświadczyła gotowość poniesienia kosztów tego dowodu.

Wprawdzie dalsze przepisy ustawy, t. j. art. 61 — 65, nie zawierają wyraźnego obowiązku władz wymiarowych do wykorzystania ofiarowanych przez podatników dowodów, jednak obowiązek taki wynika nietylko z logicznej konsekwencji dopuszczalności dowodów, ale także z wyraźnego brzmienia punktu 4 § 117 w związku z postanowieniami §§ 112 i 115 rozporządzenia Ministra Skarbu z 14 maja 1921 poz. 298 Dz. Ust., który dopuszcza pominięcie dowodów jedynie w dwóch wypadkach: 1) gdy okoliczności, mające być udowodnione, uznano i bez dowodów za prawdziwe, 2) gdy dowody nie mają żadnego znaczenia dla wymiaru podatku. żadna z tych alternatyw w konkretnym wypadku nie zachodzi.

NTA zaś już w wyroku z 24 stycznia 1928 l. rej. 1541/26 (Zbiór wyroków Nr. 1362) orzekł, że jeśli płatnik proponowanych znawców wymienił i określił te okoliczności, co do których mają się oni oświadczyć, to wniosek dowodowy ze znawców, zgłoszony przez płatnika na zasadzie art. 60 ustawy, wiąże władzę wymiarową.

Władza powinna się zatem w każdym razie z wnioskiem takim rozprawić. Obowiązek ten był zaś w rozpoznawanej sprawie tem istotniejszy, że decyzja odwoławcza nie opiera się na zaoczności, a zatem stronie służyło pełne prawo obrony....

463.

PODATEK DOCHODOWY.

Dowód na użycie wynagrodzeń na koszty służbowe.

Faktyczne użycie wynagrodzeń na koszty służbowe nie może być z reguły dowodzone opinją rzeczoznawcy [1]).

Wyrok NTA z 27 marca 1933 l. rej. 8348/30 w sprawie Jana Henryka Plessa w Pszczynie przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń służbowych.

...Zarzutu, dotyczącego pominięcia zaofiarowanego dowodu ze znawcy, NTA nie uznał za uzasadniony.

Paragraf 40 p. 2 przepisów wykonawczych wyraźnie postanawia, że dowód użycia wynagrodzenia na koszty służbowe ciąży na osobach, które takie wynagrodzenia otrzymały. Przedmiotem dowodzenia może być zasadniczo tylko faktyczne zużycie otrzymanych na koszty kwot, a zatem fakta, które z jednej strony dadzą się, wbrew twierdzeniu skargi, udowodnić, z drugiej zaś strony, również wbrew twierdzeniu skargi, nie mogą być z reguły dowodzone opinją rzeczoznawcy. Nie chodzi tu bowiem o konkluzję z ustalonego już stanu faktycznego, lecz o stwierdzenie, że i jakie fakta zaszły....

464.

PODATEK DOCHODOWY.

Dowody: Ocena wyników postępowania dowodowego.

Ocena dowodów należy do władzy orzekającej, która o ich wartości i znaczeniu dowodowem decyduje według swobodnego uznania; tem samem nie należy kontrola tej oceny do kompetencji NTA, o ile nie zachodzi w niej dowolność.

Wyrok NTA z 1 lutego 1933 l. rej. 8738/31 w sprawie Antoniego Bogatki przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

---

[1]) Por. wyrok NTA z 11 stycznia 1932 l. rej. 6361/30 w sprawie Browaru Książęcego Tychy, Zbiór wyroków Nr. 524 S, w którym Trybunał wyraził zapatrywanie, iż nie odpowiadałoby intencji przepisu p. 2 § 40 rozp. wykon. żądanie w każdym wypadku, niezależnie od rodzaju kosztów służbowych i od ich wysokości, dowodu na każdy poniesiony wydatek z osobna, w szczególności kwitów, i że nie można bezwzględnie, t. j. niezależnie od okoliczności danego wypadku, wykluczyć dowodu z rzeczoznawców.

...Skarżący domagał się w odwołaniu odliczenia od ogólnego dochodu, osiągniętego w roku, poprzedzającym rok podatkowy, t. j. w r. 1928, sum odsetek od długów na podstawie przedłożonych dowodów. Decyzję pozwanej władzy, którą odmówiono odliczenia pewnych sum z tem uzasadnieniem, iż z potwierdzeń nie wynika, by odnośne kwoty zostały zapłacone w czasie miarodajnym do wymiaru podatku na rok podatkowy 1929, zwalcza skarga, uważając wątpliwości pozwanej władzy co do czasu wypłacenia danych kwot za powstałe „wbrew treści złożonych potwierdzeń". Pozwana władza w odpowiedzi na skargę, powołując się na przysługujące władzy orzekającej prawo swobodnej oceny wyników postępowania dowodowego, zaznacza, że z przedłożonych przez podatnika zaświadczeń na procenty bierne za r. 1928 wynika tylko, w jakiej wysokości przypadały te procenty za powyższy rok, nie zaś, czy i w tym roku zostały przez skarżącego zapłacone.

Otóż ocena dowodów należy do władzy orzekającej, która o ich wartości i znaczeniu dowodowem decyduje według swobodnego uznania; tem samem nie należy kontrola tej oceny do kompetencji NTA, jako instancji kasacyjnej, o ile nie zachodzi w niej dowolność. W rozpatrywanym przypadku skarga zarzuca, że „wbrew treści złożonych potwierdzeń" władza nie uwzględniła potrąceń. Otóż NTA naogół wadliwości tej nie dopatrzył się, o ile chodzi o sporne pozycje, z wyjątkiem atoli sumy 6.397.20 zł, co do której konkluzja władzy nie ma dostatecznego oparcia w treści odnośnego dokumentu, tak, iż co do tego dowodu streszczony wyżej zarzut skargi należało uznać za zasadny. Zaznaczyć należy przytem, że o ile władza miała wątpliwości co do jego istotnej treści, należało wezwać stronę do uzupełnienia dowodu....

465.

PODATEK DOCHODOWY.

Wymiar zaoczny: Prawidłowe danie podatnikowi sposobności do wyjaśnień jako warunek; wręczenie podatnikowi odpisu protokółu rewizji ksiąg.

Ani samo wezwanie podatnika do przedstawienia ksiąg handlowych, ani wręczenie mu przez organ urzędowy, rewidujący księgi, odpisu protokółu rewizji nie czyni jeszcze zadość wymogowi art. 63 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.).

Wyrok NTA z 23 października 1933 l. rej. 4326/32 w sprawie firmy „Biuro Budowlano-Handlowe A. Luft i Sp." Sp. z ogr. odp. w Sosnowcu przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

W protokóle, spisanym z rewizji ksiąg handlowych skarżącej, kontrolujący buchalter Izby Skarbowej ustalił m. i., iż Spółka przy zamknięciu ksiąg spisała na ciężar rachunku strat i zysków kwotę zł 29.113,99 „za przypuszczalną stolarszczyznę”, dostarczoną przez zakłady stolarskie „Wiór” do budowy ambulatorjum Pow. Kasy Chorych w Myszkowie, na co Spółka przed zamknięciem nie otrzymała według oświadczenia rachunku. Odpis protokółu tenże buchalter wręczył przedstawicielowi przedsiębiorstwa. Władza wymiarowa doliczyła powyższą kwotę do zysku bilansowego Spółki, a instancja odwoławcza orzeczeniem z 17 grudnia 1931 nie uwzględniła wniesionego przeciw temu odwołania. Orzeczenie to jest przedmiotem skargi, która zarzuca wadliwość postępowania i obrazę prawa materjalnego.

Rozpoznając skargę, NTA rozważył, co następuje:

Zaskarżone orzeczenie powołuje się, jako na swą podstawę prawną, m. i. na art. 63 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) i podaje, iż przypuszczalnych kosztów w kwocie zł 29.113,99 za dostarczone roboty stolarskie przez firmę „Wiór” nie uwzględnia się, gdyż koszty te nie zostały potwierdzone przez odnośną firmę. W odpowiedzi na skargę władza pozwana wyjaśnia bliżej swe stanowisko w ten sposób, iż Spółka w postępowaniu wymiarowem nie udzieliła żadnej odpowiedzi na usterki, przytoczone w protokóle rewizji ksiąg, którego odpis został jej doręczony, a w szczególności zakwestjonowanej sumy nie udokumentowała ani rachunkami wypłaty tejże, ani umową, zobowiązującą ją do zapłacenia w r. 1928 spółce „Wiór” tej należności, jak również nie przedstawiła władzy wymiarowej żadnych innych dowodów, uzasadniających słuszność zaksięgowania spornej należności na rachunku strat i zysków, jako pozycji rozchodowej.

To stanowisko władzy nie jest trafne. Art. 63 ustawy, na który władza pozwana powołała się w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, w ustępie 1 nie dozwala ustalenia podstawy obliczenia dochodu odmiennie od złożonego zeznania, jeżeli przedtem nie dano podatnikowi sposobności do udzielenia wyjaśnień. W ustępie 2 zaś art. 63 przepisuje oparcie wymiaru na materjale urzędowym w tym przypadku, jeżeli podatnik nie złoży w terminie żądanych wyjaśnień lub złoży niedostateczne. Zastosowanie określonego tu rygoru zaoczności zawisło zatem od tego, by od podatnika żądano wyjaśnień i by podatnik wezwaniu temu nie uczynił zadość w sposób należyty. Natomiast w rozpoznawanej sprawie władza nie żądała od podatniczki żadnych wyjaśnień, ani nie przedstawiła jej żadnych wątpliwości co do dokładności i prawdziwości zeznania, a niekorzystne dla niej konsekwencje wysnuła tylko z faktu biernego zachowania się po wręczeniu jej odpisu protokółu rewizji ksiąg. NTA jednak już w wyroku z 3 kwietnia 1929

l. rej. 3297/27 (Zbiór wyroków Nr. 65 S) orzekł i uzasadnił, iż samo wezwanie podatnika do przedstawienia ksiąg handlowych nie czyni zadość wymogowi art. 63 ust. 1 ustawy. Nie czyni mu też zadość wręczenie podatnikowi przez organ urzędowy, rewidujący księgi, odpisu protokółu rewizji, nie może ono bowiem zastąpić przepisanego w art. 58 ustawy i § 116 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.) trybu przedstawiania wątpliwości i żądania wyjaśnień.

Z tego powodu należało postępowanie administracyjne uznać za dotknięte istotną wadliwością i uchylić zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 październik 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust., nie wdając się w rozpoznanie zarzutu obrazy prawa materjalnego, jako w tym stanie rzeczy przedwczesne.

466.

PODATEK DOCHODOWY.

Zarzut niestosunkowo wysokiego wymiaru.

O legalności konkretnego wymiaru podatku dochodowego decyduje tylko jego zgodność z materjalnemi i formalnemi przepisami prawa, bez względu na to, jak te przepisy zastosowano do innych podatników.

Wyrok NTA z 19 czerwca 1933 l. rej. 2312/31 w sprawie Dr. Saula Jampolera w Tłumaczu przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...Skarga nietrafnie polemizuje z motywem odmowy wydelegowania urzędnika skarbowego w celu zbadania rejestrów i akt sądowych. Władza stoi na słusznem stanowisku, iż stwierdzenie ilości spraw sądowych, prowadzonych przez adwokata, jeszcze nie daje podstawy do określenia jego dochodu, skoro stąd jeszcze nie wynika wysokość otrzymanych przez niego honorarjów, a nadto adwokat załatwia także sprawy pozasądowe. Jeżeli skarga, zwalczając to stanowisko, wskazuje na możność wysnucia z ilości spraw sądowych, prowadzonych przez poszczególnych adwokatów, wniosków o stosunku ich dochodów i podkreśla — podobnie jak odpowiedź na wątpliwości i odwołanie — niestosunkowo rzekomo wysoki wymiar podatku dla skarżącego, to należy stwierdzić, iż te okoliczności nie mają istotnego znaczenia dla oceny legalności konkretnego wymiaru. O tej bowiem decyduje tylko zgodność wymiaru z materjalnemi i formalnemi przepisami prawa, bez względu na to, jak te przepisy zastosowano do innych podatników....

467.

PODATEK DOCHODOWY.

Cofnięcie przez podatnika odwołania. Orzeczenie Komisji Odwoławczej, odrzucające odwołanie, mimo cofnięcia go, i zwracające sprawę I instancji celem uzupełnienia postępowania wymiarowego: Zaskarżalność do N. T. A.[1]).

Podatnik, którego odwołanie zostało odrzucone przez Komisję Odwoławczą, pomimo cofnięcia go, a sprawa zwrócona I instancji celem uzupełnienia postępowania wymiarowego, nie ma samoistnego prawa skargi na to orzeczenie.

Postanowienie NTA z 17 marca 1933 l. rej. 7661/30 w sprawie Edgara Henckel-Donnersmarcka w Tarnowskich Górach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

Na zasadzie art. 61 p. 1 w związku z art. 49 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust. NTA postanowił skargę pozostawić bez rozpoznania z powodów następujących:

Skarżący od wymiaru podatku dochodowego na r. 1927 wniósł odwołanie z daty 6 grudnia 1927, które następnie oświadczeniem z 13 listopada 1928 cofnął. Komisja Odwoławcza cofnięcia odwołania nie przyjęła do wiadomości i zaskarżoną decyzją (z 20 czerwca 1930) odwołanie odrzuciła i zwróciła sprawę I instancji celem uzupełnienia postępowania wymiarowego, ponieważ uznała, iż dochód skarżącego w roku gospodarczym 1926 był wyższy od ustalonego przez Komisję Szacunkową.

Decyzja ta jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżący podnosi tylko ten zarzut, że władza pozwana w myśl obowiązujących przepisów nie była uprawniona, wobec cofnięcia odwołania, do skierowania sprawy do I instancji celem uzupełnienia wymiaru podatkowego. Skarżący twierdzi, że przepisy niemieckiej ordynacji podatkowej z 1919 r. (Reichsabgabenordnung), wobec tego, że późniejsza polska ustawa o podatku dochodowym nie zawiera przepisów o skutkach wycofania odwołania, są dla niego, jako zamieszkałego w Województwie Śląskiem, obowiązujące i że z przepisów tych wypływa prawo skarżącego do cofnięcia odwołania aż do chwili podpisania decyzji przez władzę orzekającą, powziętej na skutek odwołania. Pozatem skarżący powołuje się na wyrok NTA l. rej. 1292/27, którym Trybunał potwier-

---

1) Por. OPA, II, 251.

dził, że w górnośląskiej części Województwa Śląskiego obowiązuje niemiecka ordynacja podatkowa z 1919 r., i na wyrok NTA l. rej. 4769/28 w sprawie sprostowania zeznania do podatku przemysłowego, z którego wynika, że władza o tyle posiada prawo do przeprowadzenia „reformatio in peius“, o ile odwołanie istnieje.

Zważywszy jednak, że zaskarżona decyzja, którą władza pozwana odrzuciła odwołanie i nakazała przeprowadzenie przez władzę I instancji uzupełnienia wymiaru podatkowego, w niczem nie naruszyła praw skarżącego, jako płatnika podatkowego, który sam cofnął odwołanie, a więc z dokonanym wymiarem podatkowym pogodził się, i któremu przy uzupełniającym wymiarze, w wypadku ustalenia wymiaru podatkowego w wyższym rozmiarze, przysługiwać będzie prawo wniesienia odwołania w toku instancyj, NTA postanowił skargę z powodu swej niewłaściwości pozostawić bez rozpoznania.

468.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Eksport: Księgi handlowe jako dowód.

Uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe nie przesądza na niekorzyść płatnika kwestji zastosowania art. 3 p. 15 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 6 października 1933 l. rej. 3892/32 w sprawie Izraela Gebührera w Otynji przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

... Sporna jest pozycja obrotu, dotycząca eksportu zagranicę bitych cieląt, dla którejto pozycji płatnik w postępowaniu wymiarowem, jak i odwoławczem domagał się zwolnienia podatkowego na zasadzie p. 15 art. 3 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., stojąc na stanowisku, iż chodzi tutaj o eksport gotowych wyrobów, względnie półfabrykatów.

Jak to wynika z nadesłanych akt sprawy, jak również z odpowiedzi na skargę, władze wymiarowe, nie kwestjonując przedmiotowej kwalifikacji eksportowanych towarów jako gotowych wyrobów w rozumieniu art. 3 p. 15 ustawy, odmówiły płatnikowi odnośnie do tej pozycji obrotu zwolnienia podatkowego wyłącznie tylko z tego powodu, iż dowód z ksiąg handlowych płatnika uznany został za nieudały.

Stanowisko to atoli władzy pozwanej jest niesłuszne, jak to bowiem NTA w wyroku z 15 lutego 1930 l. rej. 51/28, wydanym w spra-

wie ze skargi Samuela Lichtmanna (Zbiór wyroków Nr. 267 S), orzekł i uzasadnił, uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe w trybie art. 76 ust. 3 i 4 ustawy o podatku przemysłowym nie przesądza na niekorzyść płatnika kwestji zastosowania art. 3 p. 15....

469.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw bankowych: Koszty protestów weksli, zwracane przez klientów.

Koszty protestów weksli, przyjętych przez bank do inkasa, zwracane przez klientów w poniesionej przez bank wysokości, nie stanowią części składowej obrotu banku (p. 2 art. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 10 października 1933 l. rej. 10081/31 w sprawie firmy „Spółdzielczy Bank Kupiecki" z ogr. odp. w Siedlcach przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

... W odwołaniu Bank twierdził, że wyłożone przez niego koszty protestu, pobierane przez notarjuszów, noszą charakter pożyczek, udzielanych tymczasowo klientom, że koszty te są księgowane oddzielnie, a oddzielnie jest księgowana prowizja, jaką Bank otrzymuje za pośredniczenie przy czynnościach inkasa, i na tej zasadzie Bank domagał się wyłączenia kosztów protestu z podstawy opodatkowania.

Jeśli rzeczywiście tak, jak twierdzi Bank, klienci, oddający Bankowi weksle do inkasa, byli w osobnych pozycjach ksiąg obciążeni kosztami, obejmującemi wyłącznie tylko koszty protestów wekslowych, to koszty te z natury rzeczy nie mogą być uważane za obrót Banku. Na podstawie bowiem indosu zastępczego Bank przy inkasie weksli działa za klientów, w ich imieniu i na ich rachunek, a koszty protestu, poniesione za klientów i przez tych w poniesionej przez Bank wysokości temuż Bankowi zwracane, nie są oczywiście ani wynagrodzeniem za świadczenia Banku, ani też zyskiem brutto w rozumieniu p. 2 art. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., wobec tego nie stanowią te koszty obrotu Banku.

Gdy pozwana władza powyższego zarzutu odwołania ani nie zbadała, ani też nie rozprawiła się z nim w zaskarżonej decyzji, lecz pominęła tenże zarzut milczeniem, to NTA dopatrzył się w tem istotnej wadliwości postępowania i uchylił zaskarżoną decyzję.

Teza powyżej umieszczonego wyroku stanowi, niestety, tylko pozorne odchylenie od praktyki NTA w przedmiocie interpretacji art. 5 p. 2 i 5 ustawy o podatku przemysłowym (patrz glosa OPA, II, 336). NTA nie uzależnia wyłączenia kosztów protestu z obrotu banku od tego, czy koszty te rzeczywiście były zapłacone za klientów, lecz od tego, czy „klienci, oddający bankowi weksle do inkasa, byli w osobnych pozycjach ksiąg obciążeni kosztami, obejmującemi wyłącznie tylko koszty protestów wekslowych". Takie uzasadnienie z podkreśleniem, że obciążenie musi obejmować wyłącznie tylko koszty protestu, doprowadza do takiej sytuacji, że jeśli bank wykupi z polecenia klienta weksel protestowany na 200 zł i obciąży klienta w jednej pozycji na sumę 203,50 zł, t. j. na sumę wekslu łącznie z kosztami protestu, to suma kosztów protestu nie będzie wyłączona z obrotu. Jeśli bank obciąży klienta za koszty protestu łącznie z kosztami zawiadomienia o proteście, to chociażby prowadził oddzielnie ewidencję sum zapłaconych za koszty protestu za klientów, suma tych kosztów nie będzie wyłączona z obrotu tylko dlatego, że bank nie obciążył klienta w oddzielnej pozycji wyłącznie za koszty protestu.

Art. 5 p. 2 wyraźnie wskazuje, że opodatkowaniu podlega „suma pobranych procentów, prowizji, komisowego, tudzież innych tym podobnych wynagrodzeń za świadczenia" — nie uzależniając bynajmniej opodatkowania od sposobu księgowania; w praktyce do opodatkowania pociąga się wszelkie wydatki, uskutecznione za klienta, a więc: koszty protestu, kurtaże, stemple itd., jeśli wydatki te w osobnych pozycjach nie obciążały konta klienta. W rezultacie dojdziemy w tym procesie do swoistego systemu „formalnych dowodów", kiedy za dowód wydatku będzie służyła wyłącznie osobna pozycja na koncie klienta na każdy nawet najdrobniejszy wydatek. Prowadzenie ewidencyjnej księgi kosztów, wyłożonych za klientów, będzie już niedostateczne, decyduje bowiem nie to, czy kurtaż był faktycznie zapłacony, lecz to, w jaki sposób wydatek został przełożony na klienta: według klucza, czy indywidualnie, — nie to, czy koszty protestu były faktycznie za klienta zapłacone, lecz czy kosztami temi było obciążone konto klienta w oddzielnej pozycji, czy też łącznie z innemi wydatkami.

Byłoby pożądane, aby kwestja, jaki kierunek należy stosować przy interpretacji ustaw podatkowych: cywilistyczny czy buchalteryjny, była zasadniczo rozstrzygnięta.

Aleksander Tempel

470.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Komis — ocena w razie zachodzącej różnicy między treścią umowy a stanem faktycznym.

Pobieranie przez komisanta obok prowizji także różnicy odsetek dyskontowych oraz rabatów, przeznaczonych dla odbiorców towaru, wbrew treści umowy, zawartej z komitentem, wyklucza na zasadzie art. 5 p. 5 ust. 3 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. uznanie stosunku za komisowy.

Wyrok NTA z 27 marca 1933 l. rej. 5147/31 w sprawie Sp. Akc. „Wirek kopalnie" w Chebziu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...Dalszy zarzut skargi dotyczy zagadnienia subkomisu z określonemi firmami i odmowy 1%-owej stawki podatkowej, przewidzianej w art. 7 lit. a) ustawy, z tego powodu, że dostawy nie miały jako odbiorców przedsiębiorstw przemysłowych, lecz handlowe w osobie firm, o których skarżąca twierdziła i twierdzi, że były subkomisantami, a które władze uznały za nabywające węgiel na własny rachunek.

O ile chodzi o firmę „Silesia", to władza oparła się na tej okoliczności, że ta firma (Silesia) zatrzymywała na swoją korzyść różnicę odsetek dyskontowych i rabaty przeznaczone dla odbiorców. Skarżąca ani w postępowaniu administracyjnem nie zaprzeczała, ani w skardze nie zaprzecza powyższych faktów, uważa jedynie, że zatrzymywanie przez subkomisanta oprócz prowizji różnicy odsetek dyskontowych lub też dodatkowych rabatów, przeznaczonych dla odbiorców, nie ma istotnego znaczenia dla oceny stosunku komisowego, gdyż działo się to wbrew umowie zawartej z firmą Robur i działalność subkomisanta, sprzeczna z umową komisową, może mieć co najwyżej ujemne skutki jedynie w stosunku do subkomisanta o tyle, iż w takim wypadku uważa się subkomisanta za działającego na własny rachunek. Zdaniem skarżącej atoli nieuznanie czynności subkomisanta za czynności przedsiębiorstwa komisowego nie przesądza kwestji stosowania 1% stawki podatkowej według lit. a) art. 7, zwłaszcza, że firma „Robur" wystawiała faktury wprost na odbiorców, wykonywających przedsiębiorstwa przemysłowe.

NTA nie uznał za trafną powyższej wykładni ustawy.

Skarżąca nie przeciwstawia się ocenie stosunku, zachodzącego między firmą „Robur" a firmą „Silesia", na podstawie przepisu p. 5 ust. 3 art. 5 ustawy i nie przeczy, że zatrzymywanie różnicy odsetek dyskontowych i rabatów przeznaczonych dla odbiorców uzasadnia zastosowanie powołanego przepisu. Skarżąca chciałaby jednak przeprowadzić różnicę między wypadkiem, pokrytym umową między stronami, a wypadkiem, gdy komisant działa wbrew umowie, zatrzymując powyższe korzyści dodatkowe dla siebie. NTA atoli nie uznał, by takie różniczkowanie dało się wyprowadzić z omawianego przepisu ustawowego. Nieuznanie przez ustawę dla celów wymiaru podatku przemysłowego stosunku komisu, mimo działania „sprzedawcy" na rachunek osoby trzeciej, z powodu otrzymywania przez tegoż, niezależnie od umówionego wynagrodzenia komisowego lub zamiast tegoż, różnicy lub części różnicy między ceną osiągniętą a ceną limitowaną w umowie komisowej, prowadzi do wniosku, że ustawodawcy chodziło raczej o stan faktyczny w płaszczyźnie tych korzyści komisanta, aniżeli jedynie o stan umowny. Cel tego przepisu, czyniącego wyłom w prawnem ujęciu komisu w myśl prawa handlowego, które istoty komisu nie wiąże

z kwestją rodzaju i sposobu wynagrodzenia komisanta, jest dostatecznie jasny i wyłącznie fiskalny. Chodzi o to, by przy ewentualnej pozorności stosunku komisowego wykluczyć możność zapewnienia drogą odpowiednich zastrzeżeń w płaszczyźnie korzyści, przypadających „sprzedawcy", stronom, z których jedna uchodzi za komitenta, a druga za komisanta, tych samych gospodarczych wyników, jakieby one osiągnęły przy kupnie - sprzedaży na własny rachunek, kosztem podatku przemysłowego. Z tego powodu przepis art. 5 p. 5 ust. 3 został przez władzę pozwaną zastosowany zasadnie, skoro firma „Silesia" z omawianych nadwyżek faktycznie korzystała, chociażby nawet te pobierane korzyści dodatkowe nie miały oparcia w umowie. . . .

W powyższej sprawie NTA rozstrzygnął o zasadności odmowy ulgi z art. 7 p. a) ustawy o podatku przemysłowym, którą władza uzasadniła tem, że towaru nie sprzedano przedsiębiorstwu przemysłowemu, lecz handlowemu, albowiem — zdaniem władzy — subkomisant działał na własny rachunek. NTA podzielił to zapatrywanie władzy, uzupełniając je szczegółowym wywodem, opartym na przepisie ust. 3 p. 5 art. 5 ustawy.

Zd. m. — podstawą rozstrzygnięcia tej kwestji winien był być wyłącznie przepis art. 7 p. a) ustawy, który stanowi, że jednym z warunków ulgi jest sprzedaż towaru przedsiębiorstwu przemysłowemu. Ze stanowiska więc tego przepisu jest bez znaczenia okoliczność, jakie subkomisant odnosił korzyści, czy pobrał odsetki dyskontowe i rabaty, a nawet, czy wogóle był subkomisantem w rozumieniu przepisu ust. 3 p. 5 art. 5 ustawy, dotyczącego podstaw opodatkowania w stosunku komisowym. Istotnem jest tylko, by subkomisant działał nie na własny, lecz na cudzy rachunek, i to na rachunek przedsiębiorstwa przemysłowego.

Wprawdzie przepis art. 5 p. 5 ust. 3 ustawy nie uznaje w pewnych okolicznościach za komisanta nawet sprzedawcy towaru na rachunek osoby trzeciej, jednak z punktu widzenia art. 7 p. a) dla przyznania ulgi wystarcza działanie subkomisanta na cudzy rachunek, o ile osobą nabywającą jest przedsiębiorstwo przemysłowe. Dla kwestji ulgi z art. 7 p. a) obojętne są zatem dalsze wymogi ustawy o podatku przemysłowym, wymienione w przepisach art. 5, dotyczących sposobu obliczania podlegającego opodatkowaniu obrotu komisanta. Gdy chodzi o ulgę z art. 7 p. a), ocena istotnego dla sprawy zagadnienia, czy sprzedaż nastąpiła przedsiębiorstwu przemysłowemu, czy też osobie pośredniej, winna nastąpić na podstawie ogólnych przepisów o zobowiązaniach i norm kodeksu handlowego, bez względu na rygory, które prawo podatkowe wprowadza w przepisach o wymiarze podatku przemysłowego dla komisanta, podyktowanych zupełnie innemi względami.

Jeżeli tedy komisant — prócz prowizji — zatrzymał różnicę odsetek dyskontowych lub też dodatkowe rabaty, przeznaczone dla odbiorców, to fakt ten nie pociąga za sobą tej konsekwencji, iż stał się on dzięki temu właściwym odbiorcą towaru i osobą działającą na własny rachunek. Gdy te korzyści zagarniał samowolnie i wbrew istniejącej umowie, to tem mniej można przyjąć, że fakt ten wpłynął na zmianę jego umownie ustalonej roli, albowiem złamanie umowy nie podważa jej prawnej mocy i istnienia.

Zd. m. — niesłuszne jest zatem stanowisko NTA, który na podstawie specjalnych przepisów prawa podatkowego, dotyczących opodatkowania komisu, wywodzi wnioski, godzące w samą istotę komisu jako instytucji prawa prywatnego. Sam NTA stwierdza, że cel przepisu art. 5 p. 5 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym jest

„wyłącznie fiskalny". Skoro tak się rzecz ma, a tak jest niewątpliwie, przepis ten nie może służyć za podstawę do rozstrzygnięcia kwestji, związanej z przepisem prawnym art. 7 p. a) o zupełnie odmiennej ratio legis (odciążenie obrotów produktami przemysłu rodzimego).

Wprawdzie skarżąca nie przeciwstawiła się ocenie spornego stosunku na podstawie art. 5 p. 5 ust. 3 ustawy, sądzę jednak, że wobec tego, iż chodziło o kwestję stosowania i wykładni ustawy, ustosunkowanie się do tej kwestji skarżącej nie mogło przesądzać stanowiska NTA.

Dr. Henryk Maryański

471.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Szuter — stawka podatku.

Obrót z dostaw szutru (kamienia tłuczonego), jako nie będącego surowcem w rozumieniu art. 7 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., nie podlega opodatkowaniu według ½% stawki, przewidzianej w powołanym przepisie ustawy.

Wyrok NTA z 29 września 1933 l. rej. 6948/31 w sprawie Bolesława Słowika we Lwowie przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... W wykazie artykułów, do których mają zastosowanie ulgowe stawki podatkowe, wymienionych w art. 7 lit. b) ustawy, stanowiącym załącznik do art. 7 ustawy i § 26 rozporządzenia Ministra Skarbu z 8 sierpnia 1925 poz. 560 Dz. Ust., wydanego w wykonaniu powołanej ustawy z 1925 r., pod lit. B p. 5 wyliczono taksatywnie surowce mineralne, uznane za niezbędne do rozwoju rolnictwa i przemysłu krajowego. W wykazie tym wymieniono wszelkie rudy i piryty, wapień, dolomit, gliny, piasek, żwir, kamienie nieobrobione, wosk ziemny, żużle wszelkie, wypałki pirytowe, grafit, ropę naftową i jej odpadki oraz wszelkie inne ciała kopalne. O kamieniu tłuczonym, czyli o szutrze, ani w ustępie pod lit. a), ani w żadnym dalszym ustępie p. 5 tego wykazu niema wzmianki. Skoro zaś obok żwiru, będącego surowcem naturalnym, wymieniono wyraźnie kamień nieobrobiony, to szuter, powstały przez tłuczenie kamienia łamanego, nie podpada pod surowiec mineralny wyliczony w powyższym wykazie, jak to zresztą NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 3 kwietnia 1929 l. rej. 1652/27 (Zbiór wyroków Nr. 63 S).

Ponieważ zgodnie z powyższem szuter nie jest surowcem w rozumieniu art. 7 lit. b) ustawy, to władza pozwana, nie stosując ½% stawki podatkowej do obrotów, wynikłych z dostawy szutru, nie dopuściła się zarzucanej obrazy przepisu tegoż artykułu.

Z tych względów NTA skargę oddalił, jako nieuzasadnioną.

472.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zakład handlowy. Lokal dla celów pokazowych i reklamowych.

Utrzymywanie lokalu, dostępnego dla publiczności, w celach pokazowych i reklamowych, choćby w nim przyjmowano oferty, nie uzasadnia istnienia zakładu handlowego w rozumieniu art. 11 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 11 października 1933 l. rej. 9961/31 w sprawie Sp. Akc. „Polski Fiat" w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie świadectwa przemysłowego na r. 1930.

Na podstawie protokółu z daty Warszawa 29 stycznia 1930, stwierdzającego, że Sp. Akc. „Polski Fiat" w Warszawie posiada przy ul. Krakowskie Przedmieście salon demonstracyjny samochodów, dostępny dla publiczności (kupujących), oraz biuro składania ofert, na które wykupiła na r. 1930 kartę rejestracyjną, Urząd Skarbowy VIII w Warszawie decyzją z 30 stycznia 1930 nałożył na Spółkę obowiązek wykupienia świadectwa II kategorji handlowej i ukarał ją grzywną. W odwołaniu przeciw powyższej decyzji Spółka zarzuciła, że jej salon wystawowy przy ul. Krakowskie Przedmieście nie stanowi oddzielnego zakładu handlowego, albowiem służy wyłącznie celom pokazowym i reklamowym, zatrudnia wyłącznie akwizytorów, nie mających uprawnień do zawierania umów kupna - sprzedaży samochodów, zależny jest od centrali Spółki przy ul. Sapieżyńskiej, wobec tego, nie mając cech zakładu handlowego, nie podlega obowiązkowi wykupienia świadectwa przemysłowego.

Komisja Odwoławcza decyzją z 15 maja 1931 odwołania Spółki nie uwzględniła.

Powyższa decyzja stanowi przedmiot skargi do NTA, w której Spółka podtrzymuje zarzuty odwołania, zaznaczając, że dla swego biura przy ul. Sapieżyńskiej, w którem dokonywane są transakcje handlowe, wykupuje świadectwo I kategorji handlowej.

NTA rozważył, co następuje:

Wedle art. 11 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. za oddzielny zakład handlowy uważa się osobne pomieszczenie, albo część takiego, albo kilka pomieszczeń, mających ze sobą bezpośrednie połączenie, w których prowadzi się handel towarowy lub w których dokonywa się operacyj handlowych, stanowiących według taryfy, załączonej do art. 23, odrębne przedsiębiorstwo.

Z przepisu tego wynika, że warunkiem istotnym do uznania danego zakładu za oddzielny zakład handlowy jest, by w pomieszczeniu, odpowiadającem warunkom tegoż przepisu, był prowadzony handel towarowy lub były dokonywane operacje handlowe. Otóż okoliczności faktyczne, ujawnione w aktach sprawy, a w szczególności w protokóle z 29 stycznia 1930, nie dają bynajmniej podstawy do przyjęcia, iżby Spółka w lokalu przy ul. Krakowskie Przedmieście prowadziła handel lub wogóle dokonywała transakcyj handlowych, sam bowiem fakt posiadania lokalu, dostępnego dla publiczności, oraz biura przyjmowania ofert, tego nie dowodzi. Także z wywodów skarżącej, czy to w odwołaniu, czy też w skardze, wbrew twierdzeniu pozwanej władzy, takiego wniosku wyprowadzić nie można.

Chybiona jest również argumentacja pozwanej władzy, zawarta w odpowiedzi na skargę, iż skoro tylko czynności, dokonywane w składzie, wychodzą poza zakres czynności, wymienionych w art. 22 ustawy, to już z samego prawa dany skład należy traktować jako oddzielny zakład handlowy, względnie przemysłowy lub górniczy. Przedewszystkiem bowiem ustawa dla zakładu czy to handlowego, czy też przemysłowego ustanawia pewne pozytywne kryterja, względnie cechy, toteż zasadniczym warunkiem uznania danego zakładu za handlowy lub przemysłowy jest stwierdzenie, że odnośne kryterja zachodzą. Okoliczność więc, wysuwana przez władzę, mogłaby wówczas dopiero uzasadnić wyciągniętą z niej konkluzję, gdyby zostało wykazane, że czynności, dokonywane w składzie firmy, zmieniają charakter składu tak istotnie, iż nabiera on ustawowych kryterjów zakładu. Do czynności takich atoli ani pokaz, ani przyjmowanie zgłoszeń bez ich załatwiania zaliczone być nie mogą.

Gdy w rozpoznawanej sprawie pozwana władza tych znamion, stanowiących w myśl ustawy istotę zakładu handlowego, nie stwierdziła, gdy zatem zaskarżoną decyzję oparła na niewystarczającym materjale faktycznym, przeto NTA uznał postępowanie za wadliwe i uchylił tę decyzję.

473.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Oddzielny skład[1]).

Przez oddzielny skład, wymagający karty rejestracyjnej, rozumie się stałe pomieszczenie dla celów, przewidzianych w art. 22 ustawy o podatku przemysłowym.

---

[1]) Por. OPA, II, 141.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 8 czerwca 1933 2 K. 350/33.

Kasacja Prokuratora zarzuca wyrokowi obrazę art. 22 ustawy o podatku przemysłowym przez bezpodstawne uznanie, że oskarżeni nie byli obowiązani do wykupienia karty rejestracyjnej, ponieważ skład wynajęli jedynie na chwilowe pomieszczenie i pakowanie jabłek.

Sąd Okręgowy uznał, że „chwilowe użycie pomieszczenia dla pakowania jabłek w ciągu kilku godzin, a chociażby niecałych dwóch dni nie czyni tego pomieszczenia oddzielnym składem". Wniosek ten jest słuszny i zgodny z ustawą o podatku przemysłowym, gdyż przez oddzielny skład, wymagający wykupienia karty rejestracyjnej, rozumie się stałe pomieszczenie dla celów przewidzianych w art. 22, chwilowe zaś użycie jakiegokolwiek pomieszczenia dla zapakowania towaru nie czyni tego pomieszczenia składem w rozumieniu art. 22 ustawy o podatku przemysłowym.

474.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ustalenie rodzaju przedsiębiorstwa odmiennie od treści świadectwa przemysłowego.

Ustalenie rodzaju przedsiębiorstwa odmiennie od treści wykupionego świadectwa przemysłowego i od zeznania nie może nastąpić jednostronnie, t. j. bez podania do wiadomości podatnika okoliczności faktycznych, na których władza to ustalenie opiera.

Wyrok NTA z 18 października 1933 l. rej. 10524/31 w sprawie Eljasza Gutha w Krzeszowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

... Płatnik zarówno w odwołaniu, jak i w skardze broni się wyłącznie pod tym kątem widzenia, że obrót, jako pochodzący w całości ze skupu drzewa, podlega opodatkowaniu według ulgowej ½% względnie 1% stawki. Tymczasem według treści arkusza wymiarowego władza skwalifikowała przedsiębiorstwo płatnika jako sprzedaż drzewa, opierając się na wynikach przeprowadzonych dochodzeń, według których płatnik nabył drzewo na pniu, a odprzedawał je po dokonaniu wyrębu, co — zdaniem władzy — sprzeczne jest z istotą skupu zawodowego. Akta jednak wymiarowe nie wskazują na to, by płatnikowi w jakiemkolwiek stadjum postępowania administracyjnego, lub choćby w zawiadomieniu o treści decyzji odwoławczej, podano do wiadomości, że jego przedsiębiorstwo odmiennie od wykupionego świadectwa przemysłowego i odmiennie od zeznania skwalifikowano

przy wymiarze jako przedsiębiorstwo handlu towarowego. Gdy tedy istota obowiązku podatkowego płatnika została ustalona jednostronnie bez jego współudziału i gdy — jakby na to wskazywała treść skargi — także w zawiadomieniu o decyzji odwoławczej nie zakomunikowano płatnikowi o opodatkowaniu jego przedsiębiorstwa jako handlu towarowego, skoro płatnik swą obronę w skardze opiera na założeniu, że charakter jego przedsiębiorstwa jako skupu drzewa nie jest sporny, NTA uznał postępowanie za dotknięte wadliwością, połączoną ze szkodą dla skarżącego, i uchylił zaskarżoną decyzję, uznając rozpatrywanie zarzutu skargi w kwestji stawki podatkowej w tym stanie sprawy za przedwczesne.

475.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Dowody wpisów przy drobnej, gotówkowej sprzedaży konsumentom.

Także przy drobnej sprzedaży gotówkowej towarów konsumentom wpisy w księgach winny się opierać na dowodach, jak bloczki kasowe i zestawienia całodziennych targów.

Wyrok NTA z 10 kwietnia 1933 l. rej. 2609/31 w sprawie Józefa Zyskinda w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... Przepis art. 76 ust. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. chroni przed odmiennem od zeznania ustaleniem obrotu tylko tego płatnika, który zeznany obrót popiera prawidłowemi księgami handlowemi „wraz z dokumentami i rachunkami".

W rozpoznawanej sprawie protokół rewizji ksiąg handlowych płatnika z 6 marca 1930 stwierdził brak dowodów księgowania na przychód kasy, a skarżący w odwołaniu temu nie zaprzeczył, dowodząc jedynie, że przy drobnej sprzedaży artykułów spożywczych konsumentom posiadanie dowodów nie jest uzasadnione ani jakimkolwiek przepisem prawnym, ani też zwyczajem kupieckim. Stanowisko to atoli nie jest trafne, albowiem zasady prawidłowego księgowania wymagają tego, by wszelkie wpisy były dokonywane na zasadzie dokumentów i rachunków, które stanowią podstawę wpisów. Przy drobnej sprzedaży towarowej taką podstawę wpisu stanowić mogą — jak to słusznie zaznaczono w protokóle rewizji ksiąg — szczegółowe zestawienia całodziennych targów oraz bloczki kasowe. Stwierdzony zatem w roz-

poznawanej sprawie brak jakichkolwiek dowodów księgowania przychodów kasowych uzasadniał w dostatecznej mierze uznanie ksiąg handlowych płatnika za nieprawidłowe i ustalenie obrotu na innej podstawie z pominięciem ksiąg....

Przy wydaniu sądu, czy księgowość należy uważać za prawidłową, t. zw. dowody księgowe nie mają jednolitego znaczenia. Przedewszystkiem odróżnić należy dowody „autentyczne" (zewnętrzne), do jakich zaliczamy rachunki, pokwitowania, weksle, czeki, listy frachtowe i t. p., od dowodów „dorobionych" (wewnętrznych), jak np. nakaz wpłaty i nakaz wypłaty, nakaz przyjęcia do depozytu lub magazynu, nakaz wydania z depozytu lub magazynu i t. p.

Tekst art. 76 ustawy z 15 lipca 1925 wskazuje na to, iż ustawodawca zdolność udokumentowania obrotów handlowych chciał przyznać jedynie dowodom, które nazywamy „autentycznemi". A więc przy obrotach, dla których zachodzi możliwość dostarczenia dowodów autentycznych, istnienie ich przy zupełnym braku dowodów dorobionych stanowić będzie udokumentowanie wystarczające, podczas gdy same dowody dorobione nie będą mieć dostatecznej mocy, jeżeli nie są oparte na dowodach autentycznych.

Inaczej rzecz się ma przy takich transakcjach handlowych jak np. drobna sprzedaż gotówkowa towarów, drobne wypłaty na koszty handlowe i t. p., przy których przedłożenie dowodów autentycznych jest całkiem niemożliwe.

Nie sądzimy, iżby ustawodawca chciał odmówić mocy dowodowej księgom wszystkich przedsiębiorstw, które tego rodzaju transakcje przeprowadzają, inaczej tylko znikoma ilość przedsiębiorstw mogłaby korzystać z ulg, przewidzianych w ustawie. Stąd wniosek, iż dla takich transakcyj uzna się za wystarczające same dowody „dorobione", alboteż, że dla nich obowiązek udokumentowania wogóle nie istnieje.

Kwestję mocy dowodowej dowodów „dorobionych" należy rozstrzygnąć, jak następuje:

Jeżeli przedsiębiorstwo ma osobny organ, wystawiający takie dowody (likwidaturę), który bada słuszność każdej wypłaty i każdego wpływu, jeżeli dowody zaopatrzone są w datę i liczbę bieżącą oraz ewentualnie inne wymogi formalne i jeżeli noszą kilka podpisów osób, odpowiedzialnych za ich prawidłowość, to takim dokumentom pewnej mocy dowodowej odmówić niepodobna. Natomiast kartki z bloczków kasowych, które w zasadzie stanowią tylko środek kontroli personelu sklepowego i zwykle są wypełniane ołówkiem, bez daty, bez podpisu, a często nawet bez liczby porządkowej, nie mogą wogóle być uważane za dowód, ponieważ ich ilość i treść dadzą się zawsze z łatwością zmienić, stosownie do życzeń właściciela przedsiębiorstwa. Nie większe znaczenie przyznajemy zestawieniom całodziennych obrotów. Wszakże sam właściciel może je sporządzać i dostosowywać do swoich zeznań podatkowych.

Sądzić więc należy, że zamiast przywiązywać wagę do tego rodzaju pseudodowodów, słuszniej byłoby, transakcje, o których mowa, wogóle zwolnić od obowiązku udokumentowania, tem bardziej, iż wysokość obrotów (sprzedaży) towarowych w większości wypadków da się obliczyć pośrednio, przez porównanie początkowego z końcowym inwentarzem, z uwzględnieniem otrzymanych faktur, osiągniętego zysku itd., że pozatem strona przychodowa ksiąg handlowych ma sprawdzian w ich stronie rozchodowej, czyli, że nieznane dochody na podstawie znanych wydatków z dość dużą dokładnością dadzą się obliczyć.

Inne stanowisko w danej kwestji zajęło rozporządzenie Ministra Skarbu z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust., które w § 1 postanawia, iż

„za prawidłowe księgi handlowe w rozumieniu ustawy z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym... uważa się:

a) księgi handlowe, odpowiadające przepisom obowiązujących kodeksów handlowych, a w kwestjach nieunormowanych w kodeksach zgodne z zasadami księgowości,

b) księgi handlowe, prowadzone według zasad, wyszczególnionych w § 2 niniejszego rozporządzenia",

a w § 2 ustala, że:

„przy drobnych operacjach gotówkowych zapisy można wnosić do ksiąg bez oznaczenia ilości towarów w łącznych sumach dziennych, zestawionych uprzednio na oddzielnych arkuszach lub obliczonych na podstawie bloków",

pozostawiając nierozstrzygniętem zagadnienie, czy brak bloczków i zestawień dziennych wyklucza także zaliczenie ksiąg handlowych pod pojęcie określone pod lit. a) § 1, zatem kwalifikuje je jako nie odpowiadające przepisom obowiązujących kodeksów handlowych lub niezgodne z zasadami księgowości.

Witold Góra

476.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zwrot uiszczonej należności za świadectwo przemysłowe.

W wypadkach, w których podatnik nabył świadectwo przemysłowe pewnej kategorji taryfowej zgodnie z treścią deklaracji, określającej znamiona i rodzaj przedsiębiorstwa, nie ma prawa domagania się zwrotu różnicy należności za świadectwo, jako „nadmiernie lub niewłaściwie" wpłaconej, na podstawie przepisu art. 93 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. z tego powodu, że faktycznie wykonywane przedsiębiorstwo podpada pod inną kategorję taryfową, o niższej stawce.

Wyrok NTA z 24 kwietnia 1933 l. rej. 3083/31 w sprawie Stefana Sonnewenda w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zwrotu różnicy ceny za świadectwo przemysłowe I a II kategorji.

...NTA wbrew wywodom skargi nie uznał zapatrywania władzy pozwanej za sprzeczne z ustawą, zwłaszcza w świetle wykładni przepisu art. 93, ustalonej w licznych wyrokach NTA, jak m. i. z 22 grudnia 1930 l. rej. 1707/29 w sprawie Dr. M. Horowitza (Zbiór wyroków Nr. 412 S), z 1 kwietnia 1931 l. rej. 2025/29 w sprawie Fabryki likierów Erven Lucas Bols (Nr. 449 S), z 11 maja 1931 l. rej. 5249/29 w sprawie Tow. Akc. Mijaczowskiej odlewni stali „B-cia Bauerertz", z 21 marca 1932 l. rej. 4943/30 w sprawie Banku Ziemian Sp. Akc. we Lwowie. W myśl tej wykładni nabycie przez podatnika świadectwa przemysłowego pewnej kategorji taryfowej, na podstawie deklaracji, w której podano znamiona uzasadniające rodzaj i kategorję nabytego świadectwa, nie uprawnia podatnika do domagania się zwrotu różnicy należności podatkowej na zasadzie art. 93 ustawy, z tego powodu,

że faktycznie wykonywane przedsiębiorstwo podpada pod inną kategorję taryfową, o niższej stawce.

Okoliczność, w konkretnym wypadku podniesiona, że skarżącego wezwano z urzędu do nabycia świadectwa — zdaniem skarżącego — niezgodnego z ustawą względnie taryfą, jest dla wykładni przepisu art. 93 obojętna z tego powodu, że nawet gdyby takie wezwanie zostało wystosowane w brzmieniu podanem w skardze, a mianowicie pod rygorem zastosowania postępowania karnego, czy nałożenia grzywny, to z uwagi na to, że ustawa o podatku przemysłowym w wypadku stwierdzenia prowadzenia przedsiębiorstwa bez należytego świadectwa przewiduje szczególny tryb postępowania, ujęty w normy w art. 51, 111, 98 i 113, samo wezwanie nie uzasadniało obowiązku nabycia określonego świadectwa. Skoro podatnik był zdania, że utrzymywanie wolnego składu soli podpada pod rodzaj przedsiębiorstw pośrednictwa handlowego, to pozostawała mu otworem droga do wywołania rozpoznania tego zagadnienia, spornego między nim a władzą, w toku instancyj trybem przewidzianym w wyżej powołanych artykułach ustawy.

Rozpatrywanie zaś zagadnień prawnych w trybie art. 93 ustawy, a zatem poza właściwym w ustawie przewidzianym trybem postępowania, nie mieści się w ramach tego przepisu....

Skarżący utrzymywał wolny skład soli bez świadectwa przemysłowego, gdyż był zdania, iż zachodzący u niego stan faktyczny nie wymaga wykupienia takiego świadectwa. Tymczasem władza skarbowa była przeciwnego zapatrywania i wezwała go do nabycia świadectwa pod rygorem zastosowania postępowania karnego. Gdyby skarżący nie usłuchał tego wezwania i wkroczył na wskazaną mu motywami powyższego wyroku „drogę do wywołania rozpoznania" tego spornego zagadnienia, wówczas uległby karze 3 do 20-krotnej nieuiszczonej za świadectwo kwoty (art. 98 ustawy), jego zakład handlowy zostałby zamknięty (art. 113), a w konsekwencji utraciłby koncesję na prowadzenie tego składu monopolowego. Dla uniknięcia tych skutków musiał skarżący wykupić świadectwo. Równocześnie jednak powinien był odwołać się od wezwania, a w razie nieuwzględnienia wnieść skargę do NTA [1]). Droga, obrana przez skarżącego (niezaczepienie wezwania, żądanie zwrotu i skarga do NTA z powodu odmówienia zwrotu), musiała doprowadzić do ujemnego dla niego wyniku, albowiem w innem postępowaniu należało ustalić, że niema potrzeby wykupywania świadectwa, że zatem zaistniał konieczny element, przepisany artykułem 93 ustawy, t. j. ustalony fakt, że uiszczona kwota wpłacona była niewłaściwie. Tenor zatem wyroku, mniej może jego umotywowanie, nie nasuwa wątpliwości.

Wyrok powyższy potrąca jednak o ogólniejsze zagadnienie, daleko aktualniejsze dziś, niż w przedwojennem ustawodawstwie skarbowem. Coraz częściej spotykamy obowiązek uiszczenia daniny skarbowej bez dokonanego przez władzę wymiaru, a drogą obliczenia przez płatnika: liczne przypadki w dziedzinie opłat stem-

---

[1]) Odmienne jednak zapatrywanie wyraził NTA w wyroku OPA, II, 349 i i.

plowych, uiszczenie połowy podatku dochodowego przy składaniu zeznania, uiszczenie przy wypłacaniu uposażeń, obciążonych podatkiem dochodowym z działu II, wpłaty zaliczek na podatek obrotowy, nabywanie świadectw przemysłowych, i t. d. Coraz szersza jest zatem dziedzina, w której płatnik może się pomylić przy wpłacie, uskutecznić ją niewłaściwie, i coraz aktualniejszem staje się zagadnienie zwrotu omyłkowo, nienależnie, indebite, wpłaconej daniny. W prawie prywatnem unormowany jest zwrot indebite uiszczonych świadczeń we wszystkich ustawodawstwach drogą mniej lub bardziej naśladowanych condictiones prawa rzymskiego. W prawie publicznem niema miejsca na tak samo sformułowaną ogólną normę, orzekającą, że nie można zatrzymywać cudzej gotówki bez tytułu, lub korzystać z omyłki, błędu, nieświadomości płatnika, wzbogacając się jego kosztem. Norma jednak podobnej treści obowiązuje i tu, choć niepisana. Wynika ona z podstawowych etycznych zasad. A przecież na nich opierają się twory prawa publicznego, które są uprawnione do pobierania świadczeń. Zatem także bez pisanej normy ogólnej nie mogłoby państwo lub gmina odmówić zwrotu gotówki, którаby się przez przypadek lub przeoczenie dostała do ich kasy. Niejako w wykonaniu tej ogólnej normy są w poszczególnych działach administracji publicznej unormowane, mniej lub bardziej dokładnie, kwestje, kto ma stwierdzić pomyłkę, jak ma być stwierdzona, jak określić zakres pomyłki, a jak spór co do prawa, jak należy postępować przy zwrocie w takich przypadkach i t. d.; nawet jednak brak tych ostatnich norm nie powinien uniemożliwiać dochodzenia praw. Takie przepisy szczegółowe istnieją w polskiem ustawodawstwie skarbowem, np. w powołanym w wyroku art. 93 ustawy o podatku przemysłowym, w art. 45 u. o. s., w art. 121, 123 nowego prawa celnego, a oczekiwać ich należy w zapowiedzianej ordynacji podatkowej, która ma się niebawem ukazać.

Dr. I. Weinfeld

477.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedawnienie obowiązku podatkowego i odpowiedzialności karnej: Sposób liczenia terminu.

Dla oceny wygaśnięcia czy to obowiązku podatkowego, czy też odpowiedzialności karnej z powodu upływu czasokresu, decydujący jest czas wydania decyzji I instancji.

Wyrok NTA z 15 września 1933 l. rej. 1966/32 w sprawie Walentego M. w Poznaniu przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie świadectwa przemysłowego i ukarania grzywną.

...Jak to wynika z nadesłanych akt sprawy, władza skarbowa I instancji w dniu 14 października 1925 przeprowadziła lustrację przedsiębiorstwa skarżącego, w wyniku której spisano na zasadzie art. 51 ustawy o podatku przemysłowym protokół karny, stwierdzający ujawnienie przekroczenia z art. 98 ustawy.

Na zasadzie powyższego protokółu z 14 października 1925 władza skarbowa I instancji decyzją z 23 października 1925 wymierzyła skarżącemu opłatę za świadectwo przemysłowe V kategorji przedsię-

biorstw przemysłowych oraz ukarała go grzywną w myśl art. 98 ustawy o podatku przemysłowym za prowadzenie przedsiębiorstwa za nieodpowiedniem świadectwem przemysłowem.

Wniesionego przez płatnika odwołania od powyższej decyzji Komisja Odwoławcza nie uwzględniła decyzją z 29 kwietnia 1931, doręczoną skarżącemu dnia 28 stycznia 1932. Skarżący w skardze tę ostatnią datę uważa za istotną pod kątem widzenia czy to odpowiedzialności za niewykupione należycie świadectwo przemysłowe, czy też odpowiedzialności karnej z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym i snuje wniosek, iż wydanie decyzji odwoławczej po upływie czasokresu 5 lat, przepisanego w art. 84 ustawy dla dodatkowych wymiarów, czy też po upływie okresu dwuletniego, przepisanego w art. 116 ustawy dla wygaśnięcia odpowiedzialności za przestępstwo z art. 98 ustawy, powoduje zwolnienie skarżącego tak w jednym, jak i w drugim kierunku. Zapatrywania tego nie mógł NTA uznać za słuszne. Instancja odwoławcza bowiem, odrzucając odwołanie płatnika, czy to w płaszczyźnie obowiązku podatkowego, czy też w płaszczyźnie kwestji odpowiedzialności karnej płatnika, będącej następstwem niespełnienia przez płatnika obowiązku podatkowego, nie stwarza nowej podstawy prawnej dla oceny obowiązku płatnika, względnie jego odpowiedzialności karnej, lecz utrzymując w mocy decyzję I instancji, nadaje jej charakter decyzji prawomocnej. Ocena zatem kwestji wygaśnięcia odpowiedzialności płatnika z powodu upływu czasokresu, czy to z uwagi na obowiązek podatkowy, czy też odpowiedzialność karną, dokonana być może tylko pod kątem widzenia decyzji I instancji, w szczególności zaś, czy decyzja ta wydana została przed upływem przepisanego ustawą czasokresu przedawnienia, względnie wygaśnięcia odpowiedzialności karnej. Dla oceny powyższych zagadnień oczywiście bez znaczenia jest czasokres między wydaniem orzeczenia I instancji a doręczeniem płatnikowi orzeczenia II instancji....

1) Czyn popełniono w r. 1924/25 (przestępstwo trwałe — p. art. 30 ustawy o podatku przemysłowym i wyrok SN z 3 kwietnia 1930 poz. 161/30 urz. Zbioru) w Poznaniu za czasów mocy obowiązującej k. k. z r. 1871 i ustawy o podatku przemysłowym z 14 maja 1923 poz. 412 Dz. Ust. Komisja Odwoławcza orzekała w kwietniu 1931, w czasie, gdy obowiązywała ustawa z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. Ponieważ przepis dotyczący przedawnienia karnego, zawarty w ustawie lipcowej (w redakcji przed ustawą z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust.), jest łagodniejszy w porównaniu z art. 116 ustawy z r. 1923, przeto w myśl § 2 k. k. z r. 1871 stosować należało w r. 1931 dwuletni (nie pięcioletni) okres przedawnienia. Stylizacja art. 116 ustawy z r. 1923, jak i art. 116 ustawy z r. 1925 wywoływała wątpliwość, czy wyrażenie „odpowiedzialność gaśnie po upływie...", dotyczy przedawnienia (wszczęcia) ścigania, czy też określa nawet swoiste przedawnienie, biegnące w toku postępowania z tym skutkiem, że upływ okresu tak rozumianego przedawnienia kładłby kres dalszej odpowiedzialności i nakazywałby umorzenie postępowania, choć-

by okres przedawnienia upłynął po wszczęciu postępowania (rodzaj przedawnienia wyrokowania). SN stanął na stanowisku, że okres odnosi się do przedawnienia ścigania (wszczęcia postępowania), czemu dał wyraz w orzeczeniu z 3 kwietnia 1930 (poz. 161 urz. Zbioru), dalej w orzeczeniu składu 7 sędziów z 28 listopada 1931 (poz. 5/32 Zbioru) i innych, co nie wyłączało przedawnienia wyrokowania np. na podstawie art. 68 ust. 2 k. k. z r. 1903 po upływie podwójnego okresu. Za stanowiskiem, przyjętem przez SN, przemawia ta okoliczność, że przepisy ustaw karnych dodatkowych nie żyją życiem oderwanem, lecz muszą być wykładane w związku z częścią ogólną powszechnego prawa karnego, którego są częścią, choćby orzecznictwo w pewnym zakresie sprawowała władza administracyjna; prawo karne administracyjne lub skarbowe jest częścią prawa karnego i jego zasady wprost (nie per analogiam) mają być stosowane w sprawach karno-administracyjnych, o ile przepis szczególny nie zawiera wyjątku. Skoro zatem spotykamy ograniczenie ścigania zależne od upływu czasu, należy traktować dany przepis szczególny jako należący do dziedziny przepisów o przedawnieniu, skoro zaś k. k. z r. 1871 znał przedawnienie z §§ 67 i 68 (przedawnienie wszczęcia i ewent. dalszego prowadzenia postępowania) oraz przedawnienie kary (§ 70), to przyjąć trzeba, że art. 116 ustawy o podatku przemysłowym określał jedynie szczególny okres przedawnienia, pozatem zaś miarodajne były w kwestji przedawnienia przepisy k. k. z r. 1871.

Z zasady stosowania prawa powszechnego (o ile przepis szczególny inaczej nie stanowił) wynikało w naszym wypadku (oraz na obszarze b. zaboru austr. w przeciwieństwie do b. zaboru ros.) to, że jedynie czynność sędziego była w stanie przerwać przedawnienie ścigania (§ 68 k. k. z r. 1871), czynności zaś władz administracyjnych (skarbowych) z punktu widzenia biegu przedawnienia są bez znaczenia. Wprawdzie w wyrokach z 4 maja 1931 3 K. 248/31 (OSP, X, 480) i z 19 marca 1931 3 K. 82/31 (Gaz. Sąd. Warsz., 1931, str. 656) SN stanął na stanowisku, iż w b. zaborze austr. także czynność władzy administracyjnej (skarbowej) przerywa przedawnienie z ustawy o podatku przemysłowym, jednakże zapatrywanie to nie może być uznane za słuszne (p. glosa w Gaz. Sąd. Warsz. l. c.). Zresztą następnie sam SN, wykładając art. 116 ustawy o podatku przemysłowym, zapatrywanie to wyraźnie porzucił, jak to wynika z końcowego ustępu uzasadnienia postanowienia składu 7 sędziów z 28 listopada 1931 (poz. 5/32 Zbioru), gdzie czytamy, że „...odmiennie (scil. niż w b. zaborze ros.) przedstawiałaby się sprawa w tych dzielnicach (b. zaborze austr. i pruskim), w których tylko sędziowski akt ścigania przerywa przedawnienie ścigania, wobec okoliczności, że brak podstawy prawnej do zastosowania analogji i traktowania administracyjnego aktu ścigania narówni z sędziowskim aktem ścigania". Nieuzgodnienie tedy ustawodawcze art. 116 ustawy o podatku przemysłowym w poszczególnych dzielnicach prowadzi w naszym wypadku do tego praktycznego rezultatu, że akty ścigania instancji skarbowej, w szczególności decyzja I instancji z 23 października 1925, nie przerwały przedawnienia karnego, a w konsekwencji w dniu 29 kwietnia 1931, w którym orzekała druga instancja skarbowa, czyn był przedawniony.

Przy sposobności nadmienić należy, że chociaż art. 117 ustawy o podatku przemysłowym w redakcji według rozporządzenia poz. 110/32 Dz. Ust. oddziela już wyraźnie przedawnienie ścigania (wszczęcia postępowania) od przedawnienia wyrokowania i wykonania kary, to jednak co do aktów przerywających przedawnienie zawierał znowu lukę, o ile chodzi o b. zabór austr. i pruski, gdyż znowu nie postanowiono, że także akt ścigania władzy skarbowej przerywa przedawnienie. Obecnie wszakże nastąpiła znowu zmiana stanu prawnego — przyjąwszy, że według art. 86 k. k. z r. 1932 (art. 15 przep. wprow. k. k. i pr. o wykr.) nietylko sędziowski akt wszczęcia postępowania karnego, lecz także innej władzy (prokurator, po-

licja, władza administracyjna) przecina bieg przedawnienia wszczęcia postępowania karnego (tak jak poprzednio według k. k. z r. 1903). Wprawdzie motywy Komisji Kodyfikacyjnej, a za niemi Makowski, Glaser, Jamontt i Rappaport, oświadczają się jedynie za aktem sędziowskim, zapatrywanie to jednak słusznie odrzuca jako błędne prof. Makarewicz (Komentarz, wyd. 3, str. 169), oraz Peiper (Komentarz, str. 272); przeciw ograniczeniu do sędziowskich aktów ścigania oświadcza się również glosa w OSP, XII, 368, wskazując na to, że miarodajny jest tekst prawa, a nie motywy ustawodawcze, które nie obowiązują.

2) Jeżeli więc przepisy o przedawnieniu z ustawy o podatku przemysłowym nie mają być — jak wyżej wykazano — brane w oderwaniu, lecz w łączności z częścią ogólną prawa powszechnego, to w naszym wypadku na to przedawnienie patrzeć należało przez pryzmat przepisów §§ 67 i nast. k. k. z r. 1871. One to instytucji przedawnienia nadają charakter mieszany (materjalny i procesowy). Wprawdzie i w tej kwestji niema jednolitości poglądów, gdyż niektórzy chcą nadać przedawnieniu prawa niem. wyłącznie charakter materjalny, inni znów wyłącznie procesowy (p. zestawienie odnośnych poglądów np. u Franka, Komentarz, wyd. 18, str. 213), jednak o ile chodzi o praktykę sądową w szczególności Sądu Rzeszy w Lipsku, oraz praktykę polską, to ona stale idzie po linji zapatrywania o mieszanym charakterze przedawnienia, opierając się na brzmieniu prawa, które ujmuje rzecz także z punktu widzenia „ścigania" (a więc także procesowo — „...wird die Strafverfolgung ...ausgeschlossen..."). Konsekwentnie uznano, że przedawnienie należy zaliczyć do dziedziny t. zw. ogólnych, abstrakcyjnych i ujemnych przesłanek (przeszkód) procesowych, które czynią proces niedopuszczalnym w każdem jego stadjum, nie wyłączając nawet instancji kasacyjnej (p. też art. 516 p. b, c, 535 k.p.k.), która także obowiązana jest w pierwszej linji badać, i to z urzędu, czy toczący się przed nią proces jest dopuszczalny. Jako przesłanka procesowa przedawnienie prowadzi do orzeczenia formalnego (umorzenie), nie materjalnego (uniewinnienie); co do bliższych szczegółów p. np. Loewe — Rosenberg, Komentarz do niem. p. k., wyd. 15, str. 341, 785 i n., orzeczenie całej Izby II SN z 16 maja 1931 poz. 177/31 Zbioru, dalej co do teorji i praktyki franc. Garraud, Traité d'instr. crim., V, str. 411 i n., oraz glosa w OSP, III, 331.

Jeżeli więc przedawnienie ścigania ma w systemie k. k. z r. 1871 znaczenie przesłanki procesowej, to skoro nie było w sprawie sędziowskiego aktu ścigania, przedawnienie przerywającego, nie mogła Komisja Odwoławcza o odpowiedzialności karnej orzekać merytorycznie w kwietniu 1931, skoro upłynął nie przerwany sędziowskim aktem ścigania okres przedawnienia. Należało umorzyć postępowanie, o ile dotyczyło odpowiedzialności karnej. Oczywiście tak samo przedstawia się sprawa w świetle zapatrywań tych teoretyków, którzy przedawnienie k. k. z r. 1871 uważają wyłącznie za instytucję prawa procesowego. A gdyby nawet traktować owo przedawnienie tylko jako instytut prawa materjalnego, to Komisja Odwoławcza powinna była wydać orzeczenie uniewinniające, chociaż i w tym wypadku należało raczej postępowanie (karne) umorzyć. W prawie polskiem bowiem należało uwzględnić art. 3 k.p.k., zaliczający zupełnie wyraźnie przedawnienie do dziedziny przesłanek procesowych (podobnego przepisu nie zna prawo niemieckie). Wobec nieunormowania procedury administracyjnej, wobec zupełnej fragmentaryczności norm procesowych w ustawie o podatku przemysłowym nasuwa się analogiczne zastosowanie art. 3 k.p.k., tem bardziej, że i poczucie prawa przemawia za traktowaniem przedawnienia także z procesowego punktu widzenia; orzeczenie w takim wypadku: „nie winien" jest nielogiczne, natomiast zrozumiałe umorzenie procesu, gdy z powodu upływu czasu nie można zastosować represji karnej.

3) Zapatrywanie, jakoby dla przedawnienia (i wogóle oceny prawnej) mia-

ła być miarodajna chwila orzekania przez I instancję, zapoznaje charakter postępowania odwoławczego (apelacyjnego). Odwołanie oznacza żądanie, by II instancja merytoryczna rzecz zbadała i orzekła, jak przedstawia się sprawa w świetle faktycznem i prawnem w chwili orzekania w II instancji, nie zaś o tem, jakie w chwili orzekania przez I instancję orzeczenie wydać należało. Dlatego i okoliczności zaszłe po orzeczeniu I instancji muszą być uwzględnione, chociażby dotyczyły strony materjalno-prawnej (nietylko procesowej, jak śmierć strony, przedawnienie wyrokowania, abolicja i t. p.). Wszak nikt nie wątpi, że w postępowaniu apelacyjnem musi być uwzględniona zmiana prawa materjalnego, która nastąpiła po orzeczeniu I instancji, że musi być np. wydany wyrok uniewinniający, gdy ustawa, wydana po orzeczeniu I instancji, uchyla karalność czynu (art. 2 k. k. z r. 1932, § 2 k. k. z r. 1871). Co więcej, teorja i praktyka poczynają rozciągać zasadę uwzględnienia nowego prawa nawet na instancję kasacyjną (orzeczenie całej Izby II SN z 1 kwietnia 1930 poz. 32/30 Zbioru), chociaż ona sądzi nie sprawy, lecz wyrok (Garraud o. c., V, str. 315), a do zwolenników tego zapatrywania przyłącza się ostatnio także prof. Beling (Reichsstrafprozessrecht, 1928, str. 410, uw. 4). Rzeczony autor (o. c. str. 407) zupełnie słusznie, omawiając charakter apelacji, zaznacza, że „...hat die Entscheidung inhaltlich so auszufallen, wie sie auszufallen hätte, wenn das Gericht I Instanz wäre und zwar nach Massgabe der g e g e n w ä r t i g e n tatsächlichen und rechtlichen Lage...". Podobnie dla prawa franc. Garraud (o. c. V, str. 189 i n.), skoro (str. 194, 195) np. „...la juridiction d'appel est en droit... de tenir compte de consequences de ce fait p o s t e r i e u r e s au jugement de première instance". Tak samo w polskiem prawie powszechnem, co wynika zresztą z art. 489 k.p.k., skoro żaden przepis szczególny nie wprowadza odchylenia od zasad postępowania, obowiązujących w tym względzie w I instancji. Wskazać też można na uchwałę całej Izby II SN z 15 listopada 1930 (poz. 2/31 Zbioru), w szczególności na to, że „powołanie się na ustalenia faktyczne zaskarżonego wyroku i zatwierdzenie wyroku jest tylko formą skróconą stwierdzenia, że sędzia odwoławczy przyjmuje te same ustalenia, jakie są w wyroku I instancji, jako swoje własne i że wydaje in merito taki sam wyrok, jaki wydał sędzia I instancji" (p. też Beling o. c., str. 407 uw. 3); w świetle tego poglądu jasnem jest, iż z wyrazu „zatwierdza" nie można wysnuwać wniosku, że dla oceny miarodajna jest chwila wyrokowania przez I instancję.

Brak bliższych norm, dotyczących procedury administracyjnej, w szczególności brak przepisu, któryby uzasadniał ograniczenie sprawy w administracyjnej instancji odwoławczej do faktycznego i prawnego stanu rzeczy w chwili, gdy orzekała I instancja, wzgląd na zasady, jakie powszechnie ustawodawstwa przyjmują dla postępowania odwoławczego, przedewszystkiem zaś analogja z powszechnego prawa polskiego (k.p.k.) nakazują więc przyjąć inną wykładnię, niż zastosowano w omawianym wyroku co do zakresu, w jakim administracyjna instancja odwoławcza winna rozpoznawać odwołanie.

4) Gdy chodzi o przerwę przedawnienia roszczenia podatkowego, to stosując do tego przedawnienia analogję z prawa cywilnego o przedawnieniu, należałoby raczej przyjąć, że przedawnienie to jest przerwane z chwilą wymiaru dodatkowego (art. 84 ustawy o podatku przemysłowym), wobec czego Komisja Odwoławcza nie obraziła ustawy, w szczególności art. 84 ustawy.

5) Z powyższego wniosek, że skarga do NTA była uzasadniona, o ile chodzi o odpowiedzialność karną, nieuzasadniony natomiast był zarzut przedawnienia roszczenia podatkowego.

Stanisław Śliwiński

478.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Praca współwłaścicieli w przedsiębiorstwie handlowem a kategorja świadectwa przemysłowego [1]).

Przy określeniu kategorji świadectwa przemysłowego, współwłaścicieli przedsiębiorstwa nie zalicza się do „najemnych subjektów handlowych" (taryfa, załączona do art. 23 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., część II lit. A kategorja trzecia, p. 1 ust. 2).

Wyrok NTA z 18 października 1933 l. rej. 11027/31 w sprawie S. Emes i F. Mizerer w Wilnie przeciw Komisji Odwoławczej w Wilnie w przedmiocie świadectwa przemysłowego na r. 1929 i ukarania grzywną.

...Decyzja Komisji stanowi przedmiot skargi do NTA, w której płatniczki zarzucają, że w danym wypadku właścicielami przedsiębiorstwa są obydwie skarżące, a praca właścicieli w przedsiębiorstwie handlu towarowego jest dla oceny kategorji świadectwa przemysłowego obojętna....

Rozpatrując streszczony wyżej zarzut skargi, NTA uznał zarzut ten za uzasadniony z powodów, przytoczonych w wyroku z 7 maja 1929 l. rej. 1693/27, wydanym w sprawie Fejgi Jungleib w Żółkwi (Zbiór wyroków Nr. 100 S), w którym NTA orzekł i uzasadnił, że przy określeniu kategorji świadectwa przemysłowego współwłaścicieli przedsiębiorstwa nie zalicza się do „najemnych subjektów handlowych" (taryfa, załączona do art. 23 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., część II lit. A kategorja trzecia, p. 1 ust. 2). Z powodów, w tymże wyroku przytoczonych, na które się NTA na zasadzie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.) powołuje, NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą....

479.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy a handel towarowy.

Istotna różnica między przedsiębiorstwem handlu towarowego a skupu zawodowego polega na tem, że to ostatnie nie może posia-

[1]) Por. OPA, II, 262.

dać zakładu handlowego dla prowadzenia handlu towarowego lub dokonywania innych operacyj handlowych.

Wyrok NTA z 10 października 1933 l. rej. 6581/31 w sprawie Sp. Akc. dla Przemysłu Drzewnego „Kopalniak" w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... Wreszcie i ostatni zarzut skargi, iż przedsiębiorstwo skarżącej należało skwalifikować jako przedsiębiorstwo skupu zawodowego, uznał Trybunał za chybiony. Istotna różnica, jaka zachodzi pomiędzy przedsiębiorstwem handlu towarowego a skupu zawodowego, polega na tem, że przedsiębiorstwo skupu nie może posiadać zakładu handlowego dla dokonywania operacyj handlowych. Chodzi więc o to, czy Spółka posiadała zakład handlowy w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku przemysłowym, w którym dokonywała operacyj handlowych. Na pytanie to należy dać odpowiedź twierdzącą. Oczywiście, że Spółka nie mogła posiadać zakładu handlowego w znaczeniu potocznem, w którymby, posiadając towar, uprawiała handel towarowy, gdyż posiadanie takiego zakładu nie da się pogodzić ani z rozmiarem, ani też z charakterem przedsiębiorstwa, jako handlu drzewem na wielką skalę, jaki prowadziła Spółka. Spółka jednak posiadała — jak to stwierdza protokół z 28 czerwca 1930 — lokal, składający się z siedmiu ubikacyj (1 pokój dla dyrekcji, 2 dla buchalterji, 1 dla prokurenta, 1 dla korespondencji i centrali telefonicznej, 1 poczekalnia i 1 pokój konferencyjny), w którymto lokalu przyjmowała dostawców i odbiorców, załatwiała korespondencję bieżącą, wysyłała i przyjmowała oferty, stwierdzała pisemnie zawarcie transakcyj zakupu i sprzedaży, wystawiała faktury oraz załatwiała wszelkie czynności administracyjne. Ten stan faktyczny Spółka w swem oświadczeniu z 4 lipca 1930, złożonem na treść przytoczonego wyżej protokółu, wyraźnie przyznała. Jeśli tedy wysyłanie i przyjmowanie ofert z jednej strony, a z drugiej strony stwierdzanie zawarcia transakcyj zakupu i sprzedaży odbywało się w biurze względnie przez biuro Spółki w Katowicach, to oczywiście nie gdzie indziej, lecz w lokalu Spółki w Katowicach dokonywane były przez nią operacje handlowe, co w dostatecznej mierze uzasadnia uznanie tegoż lokalu za zakład handlowy Spółki. Okoliczność, że towar był wysyłany do odbiorców nietylko ze składów Spółki, lecz obok tego także wprost z miejsca zakupu, nie wyklucza przyjęcia w rozpoznawanej sprawie handlu towarowego, skoro Spółka posiadała zakład handlowy w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku przemysłowym....

480.
PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy: Sprzedaż bydła po dokonaniu uboju i wyjęciu jelit.

Czynność, polegająca na zabijaniu i wyjmowaniu jelit z nabytych w drodze skupu zawodowego zwierząt nie nadaje w myśl postanowień cz. II rozdz. II taryfy przedsiębiorstwu „skupu i eksportu" charakteru osobnego przedsiębiorstwa „handlu mięsem", wymagającego nabycia drugiego świadectwa przemysłowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 24 sierpnia 1933 3 K. 249/33.

SN w sprawie Hermana S. i Mojżesza N., oskarżonych z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Jaśle od wyroku tegoż Sądu z 13 lutego 1933, na mocy art. 529 k. p. k. kasację oddalił.

Kasacja Prokuratora zarzuca wyrokowi uniewinnienie oskarżonych pomimo istnienia w czynie ich znamion przestępstwa, przewidzianego w art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż, prowadząc zawodowy skup i eksport cieląt, oskarżeni nie wykupili odrębnego świadectwa na handel mięsem, mimo iż zakupione cielęta przed eksportem zabijali i wyjmowali z nich jelita. Stanowisko sądu, że czynność oskarżonych, polegająca na zabijaniu i wyjmowaniu jelit z nabytych w drodze skupu zawodowego cieląt, na który posiadają świadectwo przemysłowe II kategorji handlowej, nie jest w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym osobnem przedsiębiorstwem, lecz mieści się już w pojęciu skupu zawodowego, zdaniem kasacji, nie jest słuszne, gdyż z treści cz. II rozdz. II taryfy do art. 23 ustawy wynika, że wymogiem zawodowego skupu jest odprzedaż nabytych towarów w stanie niezmienionym, nieprzerobionym, czyli w takim stanie, w jakim zostały nabyte. O ile oskarżeni mieli uprawnienia do skupu zwierząt domowych, to winni byli odprzedawać je również jako zwierzęta, t. j. w stanie żywym, bowiem cielę zabite musi być uznane za mięso, a zatem za przedmiot, nie posiadający już cech zwierzęcia domowego, okoliczność zaś, że zabicie cieląt było podyktowane potrzebami gospodarczo-handlowemi przy eksporcie do odległych miejscowości, nie zwalnia oskarżonych od obowiązku wykupienia osobnego świadectwa w związku z prowadzeniem odrębnego przedsiębiorstwa handlu mięsem bitych cieląt.

Kasacja jest nieuzasadniona.

Na podstawie ustaleń faktycznych sąd uznał, że skoro oskarżeni przesyłali cielęta po zabiciu i wyjęciu z nich jelit w skórze niepodziel-

nie, czynność ta nie nadaje ich przedsiębiorstwu „skupu i eksportu cieląt” charakteru osobnego przedsiębiorstwa, t. j. „handlu mięsem”, wymagającego nabycia drugiego świadectwa przemysłowego, gdyż przewód sądowy nie ustalił, aby oskarżeni posiadali lokal handlowy, a w nim prowadzili handel mięsem. Sąd uznał, że z pojęciem „skupu“ w rozumieniu taryfy o świadectwach przemysłowych związany jest brak jakiegokolwiekbądź lokalu handlowego, co w związku z ustaleniem, że oskarżeni nie sprzedawali cieląt poszczególnym rzeźnikom, lecz w całości eksportowali wagonowo zagranicę, utwierdza sąd w przekonaniu, że w danym wypadku nie zachodzi żadna zasadnicza różnica pomiędzy eksportem cieląt w stanie żywym a tymże eksportem w stanie martwym, spowodowanym potrzebami gospodarczo-handlowemi ze względu na dłuższą przestrzeń. Wobec tych ustaleń należy uznać, że stanowisko kasacji nie jest słuszne nawet pod kątem widzenia zmiany istoty zakupionych w drodze skupu artykułów. O ile skup zawodowy, jako odrębne przedsiębiorstwo, przewiduje odprzedaż towarów w stanie nieprzerobionym, należy uznać, że jeżeli sztuka bydła nie uległa zdjęciu ze skóry, oczyszczeniu, poćwiartowaniu, a zatem przerobieniu na mięso, to nie zachodzi zmiana istoty artykułów w postaci zwierząt domowych, przesyłanych na ubój zagranicę, tylko dlatego, że z pewnych względów praktycznych, w związku z niemożnością karmienia cieląt w drodze mlekiem, nabyte w drodze skupu cielęta przesyła się nie żywe, lecz bite. Nie jest niesłuszne uważanie zabijania zwierząt i oczyszczania z jelit za czynność, związaną ze skupem, i za czynność przygotowawczą, bo taką ona jest, a tylko, ściśle biorąc, jest ono czynnością, związaną nie ze skupem, lecz z odprzedażą, będącą częścią składową skupu, i jest czynnością przygotowawczą odprzedaży. Ponieważ zabicie zwierzęcia, przeznaczonego na eksport, nie zmienia istoty przedmiotu eksportowanego, a oczyszczenie z jelit w tym celu jest również czynnością, należącą do istoty przedsiębiorstwa, czy to skupu, czy innego, o czem świadczy wymienienie tej czynności w art. 22 ustawy o podatku przemysłowym, jako nie wymagającej nawet karty rejestracyjnej na oddzielny skład, w którym odbywa się przechowywanie, przesuszanie, oczyszczanie i t. d. towarów, różnica ta w sposobach eksportu, jako nieistotna, nie może wpłynąć na określenie charakteru przedsiębiorstwa tak dalece, aby powodowała konieczność uzyskania świadectwa na odrębne przedsiębiorstwo.

Z tych zasad kasację oddalono.

Z powyższem stanowiskiem SN nie można się zgodzić.

W uzasadnieniu wyroku SN pominął milczeniem istotną dla oceny spornego zagadnienia kwestję, a mianowicie, czy dokonywanie uboju bydła przez przedsiębior-

stwo skupu zawodowego mieści się w ramach czynności przesuszania, oczyszczania, sortowania, brakowania, o których jest mowa w art. 22 ustawy o podatku przemysłowym. Że do żadnej z wymienionych czynności uboju bydła, który jest dokonywany w osobnych do tego celu urządzonych zakładach o charakterze przemysłowym, zaliczyć nie można, nie wymaga chyba bliższego uzasadnienia. Już więc ta okoliczność stoi na przeszkodzie uznaniu takiego przedsiębiorstwa, które odprzedaje dalej bydło dopiero po dokonaniu uboju, za przedsiębiorstwo skupu zawodowego.

Nie można się zgodzić z zapatrywaniem SN, że sztuka bydła, na której dokonano uboju, która zatem przeszła przez zakład przemysłowy, jakim jest rzeźnia, pozostała nadal w tym samym stanie, w jakim była przed dokonaniem uboju. Że nastąpiła tu zmiana i to zasadnicza właściwości przedmiotu, o który w danym wypadku chodzi, zdaje się nie ulegać wątpliwości, choćby z uwagi na niemożność użycia tego przedmiotu do tych celów, do których mógł być użyty w stanie żywym. Wysunięte przez SN kryterja, a mianowicie, iż o „przerobieniu" może być dopiero wtedy mowa, gdy ze sztuki bydła zdjęto skórę i gdy ją poćwiartowano, mają wartość problematyczną choćby dlatego, że o zastosowaniu tych kryterjów nie może już być mowy przy nierogaciźnie i drobiu.

Skoro jeszcze w rozpoznawanej przez SN sprawie zachodzi ten stan faktyczny, że z zabitych sztuk wyjmowano jelita, które przecież mają wartość rynkową i które stanowią przedmiot handlu, to nie wydaje się uzasadnionem twierdzenie, iż sztuka bydła nie uległa mimo to zmianie.

Odmienne stanowisko zajął w podobnej sprawie NTA w wyroku z 8 lutego 1933 l. rej. 9128/30 (OPA, II, 216), w którym wypowiedział pogląd, że nabywanie żywego drobiu celem odprzedaży po dokonanym uboju nie odpowiada istocie skupu zawodowego.

Dr. Michał Małek

481.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Dorożki samochodowe — kategorja świadectwa przemysłowego.

W rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym „dorożkarstwo", o którem mowa w rozdz. XIX lit. C załącznika do art. 23 tej ustawy, obejmuje również dorożkarstwo samochodowe, a tem samem utrzymujący dorożkę samochodową powinien opłacać taki sam podatek przemysłowy, jak i utrzymujący dorożkę innego typu.

Uchwała całej Izby Karnej SN z 25 lutego 1933 II. 4 K. 737/32.

W kwestji zasady prawnej, uchwalonej przez SN dnia 3 grudnia 1932 w składzie 7 sędziów w sprawie Nr. II. 4 K. 736/32, SN uchwalił uchwałę następującą: „Utrzymać w mocy zasadę prawną, ustaloną w postanowieniu składu 7 sędziów z 3 grudnia 1932 (II. 4 K. 736/32)" [1]).

---

[1]) OPA, II, 186.

Uzasadnienie:

Zasadniczo powołać się należy na motywy, któremi kierował się skład 7 sędziów, wydając postanowienie z 3 grudnia 1932, dodatkowo zaś przytoczyć można, co następuje:

W chwili, gdy powstawała ustawa polska o podatku przemysłowym (r. 1925), automobilizm był już w pełnym rozkwicie, a dorożki samochodowe kursowały w każdem większem mieście europejskiem, w Warszawie zaś, jak to wiadomo powszechnie, ilość dorożek samochodowych przewyższała kilka a nawet kilkanaście setek wozów silnikowych. Toteż nie można mówić o tem, by zarobkowanie przy pomocy dorożki automobilowej nie mogło być w połowie r. 1925 (p. poz. 550/25 Dz. Ust.) objęte taryfą, załączoną do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym. Przepis ust. 2 art. 26 ustawy z r. 1925 miał oczywiście na myśli tylko takie rodzaje przedsiębiorstw, któreby zrodziły się dopiero po wydaniu ustawy; przedsiębiorstwa takie są możliwe (przedsiębiorstwa telewizjowe, dorożkarstwo lotnicze, lub jakieś inne zajęcie, rozwijające się na tle jakiegoś nowego wynalazku i t. p.). Przedsiębiorstwa dorożek samochodowych istniały niewątpliwie przed r. 1925. Nie są też one pominięte w ustawie i podpadają pod „dorożkarstwo“ (cz. II C XIX załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym). Nadmienić przytem należy, że pewna różnica redakcyjna między obecnie obowiązującym art. 26 ustawy o podatku przemysłowym („...nie mogłyby być objęte taryfą...“), a art. 26 poprzedniej ustawy z 14 maja 1923 (poz. 412 Dz. Ust.), gdzie użyto wyrażenia „...nie mogły być objęte taryfą...“, nie ma znaczenia decydującego, co więcej, obecna redakcja zdaje się bardziej podkreślać, że możliwość zastosowania art. 26 zależy od powstania takiego przedsiębiorstwa w przyszłości, które w chwili wydania ustawy przedmiotowo nie istniało.

Sama zresztą ustawa mówi wyraźnie w cz. II C XIX załącznika o „silnikach mechanicznych“, a tem samem także o dorożkarstwie, wykonywanem przy pomocy takich silników. Argument, że użycie słowa „fabrykacja“ wskazuje na to, że nie może być mowy o dorożkach automobilowych, gdyż one nie „fabrykują“, słusznie odrzucony został w postanowieniu składu 7 sędziów z 3 grudnia 1932 z wyjaśnieniem, że chodzi tu tylko o nieścisłość wyrażenia, które nie gra żadnej roli, skoro z tekstu prawa jasno wynika, iż przez „fabrykację“ ustawa rozumiała zarobkowanie; ustawa mówi zresztą o „fabrykacji“, mając na myśli także zarobkowanie dorożek konnych, i tylko taka wykładnia pozwoli na zastosowanie do dorożek konnych p. a) kat. 5—8 rozdz. XIX lit. C cz. II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym.

Przy określeniu znaczenia użytego przez ustawę wyrażenia „dorożkarstwo“ należy przedewszystkiem wyjść z założeń językowych, kierować się tem, co według powszechnego rozumienia i pojęć życia codziennego rozumiemy przez „dorożkę“, „dorożkarza“. Jeżeli ustawa nie narzuca innego rozumienia, odbiegającego od utartych pojęć życia codziennego, jeżeli nie daje podstawy do odróżnienia „dorożki w znaczeniu ustawy o podatku przemysłowym“ od „dorożki“ według powszechnego rozumienia, to znaczenie wyrazu „dorożka“ określać należy według owego powszechnego rozumienia rzeczy. Dorożka jest pojazdem lądowym, którego właściciel na miejscu publicznem zawodowo oferuje przewóz niewielkiej ilości osób, ewentualnie z niewielkim bagażem, na krótką (w zasadzie) przestrzeń za wynagrodzeniem według umowy lub taksy. Rodzaj popędu nie gra roli (siła biologiczna, mechaniczna). W życiu potocznem ustaliło się też niewątpliwie pojęcie „dorożki samochodowej“. Gdy brak wskazanych wyżej kryterjów, nie wchodzi już w grę „dorożka" (np. pojazd mechaniczny do masowego transportu osób — autobus, omnibus). Nadmienić dalej należy, że rozporządzenie ministerjalne z 13 sierpnia 1932 poz. 868 Dz. Ust., wydane na podstawie ustawy z 14 marca 1932 o zarobkowym przewozie osób i towarów pojazdami mechanicznemi poz. 336 Dz. Ust., w § 1 p. 3 stanowi: „za dorożkę samochodową uznaje się pojazd mechaniczny, przeznaczony do zarobkowego przewozu najwyżej sześciu osób“.

W tym stanie rzeczy należy uznać za uzasadnione zapatrywanie, że rozdz. XIX lit. C cz. II załącznika do ustawy o podatku przemysłowym obejmuje także dorożki samochodowe i że tem samem zastosowanie art. 26 rzeczonej ustawy do zarobkujących zapomocą dorożki samochodowej nie może być uznane za słuszne.

Należało zatem utrzymać w mocy zasadę prawną, ustaloną w postanowieniu składu 7 sędziów z 3 grudnia 1932 (II. 4 K. 736/32).

482.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Opodatkowanie przychodów z kapitałów instytucyj i przedsiębiorstw sprawozdawczych francuskich.

1. Przepis § 1 p. 6 rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu z 8 marca 1921 poz. 199 Dz. Ust. nie jest sprzeczny z przepisem ust. 1 art. 6 umowy polsko - francuskiej z 6 lutego 1922 poz. 832/23 Dz. Ust.

2. Przepis ust. 2 art. 6 powołanej umowy zawiera tylko zapowiedź zwolnienia od podatku od kapitałów, która sama przez się nie ma żadnego wpływu na moc obowiązującą ustaw podatkowych.

Wyrok NTA z 6 czerwca 1933 l. rej. 554/31 w sprawie firmy „Kosmacka Ropa" Sp. z ogr. odp. we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent.

Skarżąca firma wniosła od wezwania płatniczego Urzędu Skarbowego I we Lwowie z 23 stycznia 1928 do zapłaty podatku od kapitałów i rent od pobranych w r. 1926 od firmy przez osoby prywatne odsetek w kwocie 11.599,79 zł. odwołanie, w którem m. i. podniosła zarzut, iż kwotę odsetek 11.189,28 zł pobrała „Société de Pétroles de Kosmacz" Sp. Akc. w Paryżu, a ponieważ spółka ta jest obowiązana do publicznego składania rachunków, przeto przychody z kapitałów, przez tę spółkę wypożyczonych, nie podlegają na zasadzie art. 2 p. 3 ustawy z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust. podatkowi od kapitałów i rent. W dodatkowo wniesionem piśmie z 27 grudnia 1930 powołała się Spółka na art. 6 umowy polsko-francuskiej, zatwierdzonej ustawą z 12 maja 1922 poz. 633 Dz. Ust. Izba Skarbowa we Lwowie decyzją z 18 marca 1931 odwołania Spółki w powyższym kierunku nie uwzględniła. W zawiadomieniu o tej decyzji Izby Skarbowej zakomunikowano Spółce z powołaniem się na § 1 p. 6 rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu z 8 marca 1921 poz. 199 Dz. Ust., że spółka, pobierająca odsetki, nie była obowiązana do publicznego składania rachunków w Polsce i że w myśl art. 6 umowy polsko-francuskiej z 6 lutego 1922, ogłoszonej pod poz. 832/23 Dz. Ust., zwolnione zostały od podatku rentowego kapitały, umieszczone przez towarzystwa w przemyśle naftowym w Polsce, a nie odsetki, pobrane przez poszczególne towarzystwa.

Powyższa decyzja Izby Skarbowej stanowi przedmiot skargi do NTA, w której Spółka zarzuca sprzeczność tejże decyzji z postanowieniem ust. 1 art. 6 umowy polsko-francuskiej.

NTA rozważył, co następuje:

. . . [1]) Z powyższego wyjaśnienia wynika, że ustawa z 16 lipca 1920 o opodatkowaniu kapitałów i rent osoby prawne zagraniczne, choćby w myśl przepisów, obowiązujących w ich siedzibie, miały obowiązek publicznego składania rachunków, stawia narówni z instytucjami i przedsiębiorstwami krajowemi nieobowiązanemi do publicznego składania rachunków.

---

[1]) Opuszczona część orzeczenia zawiera, z powołaniem się na wyrok NTA z 14 grudnia 1932 l. rej. 3277/30 w sprawie Sp. Akc. „Telechany" (OPA, II, 359), powtórzenie motywów tego wyroku.

W świetle powyższych wyjaśnień nie może być oczywiście mowy o sprzeczności przepisu § 1 p. 6 rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu z 8 marca 1921 poz. 199 Dz. Ust. z przepisem ust. 1 art. 6 umowy polsko-francuskiej z 6 lutego 1922 i o naruszeniu zaskarżoną decyzją postanowień tejże umowy, ponieważ, jak z powyższych wyjaśnień wynika, przepis § 1 p. 6 powołanego rozporządzenia miał na celu zrównanie pod względem opodatkowania przedsiębiorstw zagranicznych, nieobowiązanych na obszarze Państwa do publicznego składania rachunków i w konsekwencji niepodlegających procentowemu podatkowi od zysku, z przedsiębiorstwami sprawozdawczemi krajowemi, które takiemu podatkowi podlegały, inaczej bowiem pierwsze znalazłyby się w położeniu korzystniejszem.

Zastępca skarżącej Spółki uzasadniał na rozprawie przed NTA roszczenie zwolnienia spornej kwoty odsetek od podatku od kapitałów i rent, opierając się na ust. 2 art. 6 powołanej wyżej umowy polsko-francuskiej (poz. 832/23 Dz. Ust.), który głosi, że „Rząd Polski zwolni z podatków od kapitału i ewentualnych przymusowych pożyczek, przewidzianych w punkcie 1-ym artykułu niniejszego, kapitały, które na przyszłość będą umieszczane w tym przemyśle przez towarzystwa i przedsiębiorstwa korzystające z niniejszej umowy". Z brzmienia powyższego postanowienia wynika jasno, że zawiera ono dopiero z a p o w i e d ź zwolnienia z podatku od kapitałów i ewentualnych przymusowych pożyczek kapitałów, które zostaną umieszczone w przemyśle naftowym, a taka zapowiedź sama przez się nie może mieć oczywiście żadnego wpływu na moc obowiązującą dotyczących ustaw podatkowych, obowiązujących wewnątrz Państwa, w szczególności nie może tych ustaw w czemkolwiek zmienić lub uchylić. Gdy więc skarżąca na uzasadnienie roszczenia o zwolnienie od opodatkowania spornych odsetek — poza przepisem art. 6 umowy polsko-francuskiej, z którego takie zwolnienie bynajmniej nie wynika — nie zdołała przytoczyć żadnych innych postanowień prawnych, przeto NTA uznał żądanie skarżącej za nieuzasadnione....

Badając stosunek ust. 2 art. 6 umowy naftowej polsko-francuskiej z 6 lutego 1922 poz. 832/23 do ustawy z 16 lipca 1920 o podatku od kapitałów i rent poz. 517, rozważyć trzeba przedewszystkiem dwie kwestje: 1) czy przepisy tej umowy zmieniły tę ustawę, 2) czy przedsiębiorstwo lub towarzystwo, korzystające z tej umowy, może się na tę zmianę powołać.

Co do pierwszej kwestji, znaczenie rozstrzygające ma konstrukcja obowiązku rządu polskiego, w ust. 2 art. 6 tej umowy ustalonego. Obowiązek ten jest jednocześnie prawem: rząd polski, obowiązany do zwolnienia od podatków, otrzymał prawo dyspensy; dyspensa oznacza prawo uwolnienia towarzystwa lub przedsiębiorstwa od obowiązku przestrzegania przepisów o płaceniu podatków; udzielenie dyspensy jest obowiązkiem rządu. Mówiąc ogólnie, trzeba stwierdzić, że rząd może zwalniać

od przestrzegania ustaw tylko na mocy upoważnienia ustawodawcy (p. Cybichowski, Dyspensa, Encyklopedja Podręczna Prawa Publicznego, Warszawa, 1926/30, I, str. 120). Dyspensa, przewidziana w umowie polsko-francuskiej, opiera się na ustawie z 12 maja 1922 poz. 633, która umowę zatwierdza, mamy więc do czynienia z dwoma przepisami ustawodawcy: umową polsko-francuską i ustawą o podatku od kapitałów i rent. Pierwszeństwo należy się przepisom umowy według reguły: lex posterior specialis derogat legi generali priori; ustawa podatkowa uległa zmianie przez umowę naftową dzięki temu, że powstało dla rządu prawo dyspensy, prawo, będące jednocześnie jego obowiązkiem. Wynik ten jest zgodny z bona fides, obowiązującą wszystkie władze, władzę ustawodawczą tak samo, jak i wykonawczą i sądową. Rząd, który jest obowiązany do zwolnienia od podatków, nie może kazać ich ściągać, chyba że jego kompetencja nie jest pełna, np. opiera się na umowie, nie mającej aprobaty ustawodawczej, a obowiązek podatkowy przewidziany jest w ustawie. Jednakże póki niema aktu dyspensy, obowiązek podatkowy trwa, lecz jego urzeczywistnienie może wywołać zastosowanie sankcyj, w prawie międzynarodowem ustalonych i pozostających do dyspozycji kontrahentów umowy.

Druga kwestja przez nas poruszona zależy od słynnego zagadnienia, czy podmiotami prawa międzynarodowego są tylko państwa, czy także jednostki. Pogląd starszy, tracący grunt pod nogami, głosi, że jednostki w prawie międzynarodowem mogą być tylko przedmiotem, nie zaś podmiotem prawa; drugi pogląd, nowszy, zyskujący coraz więcej zwolenników, twierdzi, że jednostka może być subjektem prawa międzynarodowego (o tem obszerniej Cybichowski, Prawo międzynarodowe publiczne i prywatne, 4 wyd., Warszawa, 1932, str. 11 i n.). Według pierwszego poglądu na umowę naftową polsko-francuską powołać się mogą tylko kontrahenci, a więc rządy francuski i polski, według drugiego poglądu mogą to uczynić także towarzystwa, w tej umowie wskazane.

Prof. Cybichowski

483.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Zawieszenie wymiaru i poboru.

Przewidziane w ustawie z 1 lutego 1930 poz. 67 Dz. Ust. zawieszenie wymiaru i poboru podatku od kapitałów i rent nie ma zastosowania do tych przypadków, w których obowiązek uiszczenia podatku powstał przed 1 stycznia 1930.

Wyrok NTA z 15 marca 1933 l. rej. 6328/31 w sprawie Górniczo-przemysłowej Sp. Akc. „Dobieszowice" w Świętochłowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent za r. 1929.

...NTA poddał rozważeniu przedewszystkiem zarzut skargi, oparty na postanowieniach ustawy z 1 lutego 1930 poz. 67 Dz. Ust., i uznał, iż przewidziane tą ustawą zawieszenie wymiaru i poboru podatku od kapitałów i rent nie może mieć zastosowania w rozpoznawanej sprawie.

Obowiązek opłacania podatku od kapitałów i rent opiera się na przepisie p. 3 art. 2 ustawy z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust. Według postanowienia art. 34 tej ustawy podatek od przychodów z kapitałów, wskazanych w tymże ustępie 3 art. 2, wymienione tamże instytucje pobierają od właścicieli kapitałów i wpłacają do kas skarbowych w terminach, ustanowionych do uiszczenia dodatkowego podatku przemysłowego, względnie zarobkowego, przyczem ustęp 2 cyt. artykułu nakłada na powyższe instytucje obowiązek bezpośredni wpłacenia w powyższym terminie przypadającego podatku od przychodów. Art. 37 cyt. ustawy stwarza odpowiedzialność tychże instytucyj za nieterminowe wpłacenie do kasy skarbowej i za nieprawidłowe obliczenie podatku, przy równoczesnem nałożeniu na instytucje te obowiązku płacenia odsetek zwłoki, art. 40 natomiast przewiduje na wypadek obliczenia i zapłacenia podatku w kwocie niższej od przepisanej ustawą pisemne wezwanie płatnika przez władzę skarbową do uiszczenia dodatkowej kwoty podatku z odsetkami zwłoki.

Według stanu akt administracyjnych, w szczególności według pisma Spółki z 5 czerwca 1930, skarżąca Spółka jeszcze w roku operacyjnym 1928/29 wypłaciła Generalnej Dyrekcji ks. Donnersmarcka, Spółka jawna w Świerklańcu, tytułem odsetek od wypożyczonego kapitału kwotę 16.760 zł 43 gr, zaczem zgodnie z postanowieniem cyt. art. 34 ciążył na niej w zasadzie jeszcze w powyższym okresie czasu obowiązek pobrania należnego podatku od kapitałów i rent od wierzycielskiego przedsiębiorstwa, względnie obowiązek wpłacenia tego podatku do Kasy Skarbowej. Obowiązek powyższy skarżącej zaistniał, niezależnie od wezwania władzy do zapłaty podatku, jeszcze przed 1 stycznia 1930, wobec czego fakt doręczenia skarżącej wezwania do zapłaty podatku po dniu 1 stycznia 1930 nie może uzasadnić zwolnienia skarżącej od obowiązku podatkowego na zasadzie postanowień ustawy z 1 lutego 1930 poz. 67 Dz. Ust....

484.

PODATEK SPADKOWY.

Bierne zachowanie się ustawowego spadkobiercy na obszarze obowiązywania K. C. R.

Na obszarze obowiązywania tomu X Zb. Pr. ces. ros. bierne zachowanie się ustawowego spadkobiercy nie wystarcza do nabycia przezeń spadku w rozumieniu art. 1 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn na obszarze b. dzielnicy ros. poz. 391/23 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 20 września 1933 l. rej. 774/30 w sprawie Ksieni Minkówny i Olgi Krajewskiej przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku spadkowego.

Skarżącym wymierzono od udziału w spadku po ś. p. Tatjanie Ton podatek spadkowy każdej po 11.254 zł, a ponadto na zasadzie § 4 przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (poz. 794/23 Dz. Ust.) podatek w kwocie 70.734 zł, przypadający na ich ojca ś. p. Pawła Minkowa z tytułu spadkobrania po ś. p. Tatjanie Ton, na tej zasadzie, że otrzymały spadek w drodze zastępstwa po swym ojcu. W odwołaniu przeciw powyższemu wymiarowi podatniczki zakwestjonowały zasadność wymiaru podatku, przypadającego na ich ś. p. ojca z tytułu spadkobrania po ś. p. Tatjanie Ton, dowodząc, że w danym wypadku nie może być mowy o prawie zastępstwa w rozumieniu art. 1123 K. C. R., skoro Paweł Minkow zmarł później od Tatjany Ton, że Paweł Minkow spadku po Tatjanie Ton nie odziedziczył, bo odziedziczyć nie mógł, albowiem spadek obciążony był dożywociem na rzecz Elżbiety Minkow, matki Tatjany, zatem ta ostatnia w posiadanie majątku spadkowego nigdy nie weszła, zaczem i Paweł Minkow w posiadanie wejść nie mógł, i że przepis § 4 rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust., odnoszący się wyłącznie do art. 781 K. C., na kresach wschodnich zastosowania mieć nie może. Ministerstwo Skarbu decyzją z 21 listopada 1929 utrzymało wymiar w mocy. Decyzja ta stanowi przedmiot skargi, w której skarżące domagają się uchylenia wymiaru podatku od spadku, rzekomo odziedziczonego przez Pawła Minkowa.

NTA rozważył, co następuje:

Ministerstwo Skarbu, utrzymując w mocy wymiar podatku, dokonany od udziału Pawła Minkowa w spadku po Tatjanie Ton, wyszło z założenia, że skoro Paweł Minkow nie zrzekł się spadku, to tem samem spadek został przez niego milcząco przyjęty, a to tem bardziej, że nie poczynił on żadnych zastrzeżeń, przewidzianych w art. 1261 K. C. R. Zastosowanie zaś w danej sprawie § 4 rozporządzenia wykonawczego z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust. znajduje uzasadnienie w postanowieniu ust. ost. § 3 powołanego rozporządzenia wykonawczego.

Z motywów zaskarżonej decyzji wynika, że według stanowiska pozwanej władzy, zrzeczenie się praw do spadku musi być dokonane na obszarze, na którym obowiązuje tom X ros. Zb. Pr., w sposób wyraźny, że samo bierne zachowanie się spadkobiercy jest równoznaczne z milczącem przyjęciem spadku.

NTA nie mógł jednak uznać tego stanowiska za trafne.

Wprawdzie z postanowienia art. 1266 K. C. R., który głosi, że

zrzeczenie się spadku dokonywa się zapomocą złożenia przez spadkobierców oświadczenia w właściwym urzędzie, możnaby było wysnuć wniosek, iż za zrzeczenie się spadku może być uważane tylko oświadczenie, złożone w właściwym urzędzie, jednakowoż zarówno treść artykułu poprzedniego, jak i następnego, wskazuje na to, że także samo bierne zachowanie się powołanej do spadku osoby jest w ustawie postawione narówni z wyraźnem zrzeczeniem się spadku. Według bowiem art. 1265 K. C. R., za zrzeczenie się spadku poczytuje się, gdy spadkobiercy nie obejmą spadku z powodu nadmiernego obciążenia go długami, jak również, gdy spadkobiercy nieobecni mimo wezwania nie zgłoszą się do spadku.

W myśl więc powyższego przepisu, samo bierne zachowanie się powołanej do spadku osoby jest w swych skutkach równoznaczne z wyraźnem oświadczeniem zrzeczenia się spadku. Art. 1267 K. C. R. postanawia natomiast, kiedy biernego zachowania się spadkobiercy — jego milczenia — nie należy uważać za zrzeczenie się spadku, głosząc, że milczenia spadkobiercy ustawowego podczas sporu, prowadzonego przez jego współsukcesorów przeciw testamentowi, nie poczytuje się za zrzeczenie się spadku, gdyby spadek został następnie wskutek sporu tego zasądzony na rzecz ustawowych spadkobierców. Z postanowienia tego artykułu wynika, że ustawa milczenia spadkobiercy nie uważa za zrzeczenie się spadku jedynie przy stanach faktycznych w prawie wyraźnie określonych, do których atoli przypadek rozważany nie należy.

Lecz także przepisy kodeksu, dotyczące przyjęcia spadku, nie dają żadnej podstawy do wniosku, iżby w braku wyraźnego zrzeczenia się należało się dopatrywać milczącego przyjęcia spadku. Z przepisów art. 1255 i 1261 wynika przeciwnie, że spadek może być przyjęty w sposób wyraźny, albo też domniemany i że milczenie spadkodawcy nie może być uznane za równoznaczne z przyjęciem spadku. W szczególności według art. 1261 K. C. R., przyjęcia spadku należy się domniemywać, jeśli spadkobiercy objęli majątek spadkowy w posiadanie i ciągnęli zeń korzyści. Natomiast żaden przepis ustawy, a w żadnym razie powołany przez pozwaną władzę art. 1261 K. C. R., nie przemawia za tem, iżby przyjęcie spadku mogło nastąpić w sposób milczący.

W rozpoznawanej sprawie pozwana władza nie przeczy okolicznościom faktycznym, przytoczonym w odwołaniu, a mianowicie, iż spadek po ś. p. Tatjanie Ton nie został przyjęty przez ś. p. Pawła Minkowa ani w sposób wyraźny, ani też w sposób domniemany. Pozwana władza, utrzymując w zaskarżonej decyzji wymiar w mocy, oparła się przy niespornym stanie faktycznym na odmiennej od skarżących wy-

kładni dotyczących przepisów prawnych, którato wykładnia, jak z powyższych wyjaśnień wynika, nie jest trafna.

O ile się wkońcu pozwana władza powołuje na przepis § 4 rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu, dowodząc, że przepis ten ma na zasadzie ust. ost. § 3 tegoż rozporządzenia w niniejszym wypadku zastosowanie, to należy zaznaczyć, iż stanowisko władzy już choćby dlatego nie jest uzasadnione, że, jak wynika z poprzednich wywodów, braków i wątpliwości, któreby uzasadniały sięganie do przepisów, obowiązujących na obszarze dawnego Królestwa Kongresowego, w rozpoznawanej sprawie niema i zresztą sama pozwana władza nie wskazała, w czem owych braków i wątpliwości się dopatruje.

Z przyczyn wyżej wyłuszczonych NTA uznał zaskarżone orzeczenie, o ile niem utrzymano w mocy wymiar podatku spadkowego od nabycia majątku w drodze spadku przez ś. p. Pawła Minkowa, za niezgodne z ustawą i uchylił to orzeczenie w tej części.

Wynikłe w sprawie zagadnienie prawne, czy pod rządem rosyjskiego kodeksu cywilnego w przypadku transmisji spadkowej należy pobrać opłatę spadkową od dwu przejść (na transmitenta i na transmisanta), czy też tylko od jednego, NTA rozstrzygnął zgodnie z poglądem judykatury rosyjskiej (S.C. 1886 r. Nr. 3) na korzyść opłaty pojedyńczej.

Samo pytanie, czy prawo rosyjskie cywilne dopuszcza transmisję spadkową, było przez czas dłuższy sporne. Wyroki b. senatu, początkowo zupełnie dokładnie ujmujące to zagadnienie, następnie mniej wyraźnie rzecz rozstrzygały, dopuszczając się pomieszania transmisji z zastępstwem (S.C. 1874 r. Nr. 688). Również i w literaturze wypowiedziano opinję, iż prawo rosyjskie transmisji spadkowej nie zna, że i w przypadku, gdy pierwszy spadkobierca, aczkolwiek zmarł po otwarciu spadku, spadku nie objął, jego spadkobierca może objąć pierwszy spadek jedynie prawem zastępstwa (Demczenko, Lewitskij). Jednakże inni, jak Holmsten, Baszmakow, Zawadzki, Krawcow, wykazywali mylność tego zapatrywania, prawo zastępstwa bowiem ma zastosowanie tylko wówczas, gdy spadkobierca bezpośredni zmarł przed otwarciem spadku (T.X. art. 1123, K.C. art. 740).

Prawo spadkowe już otwarte, chociażby niezrealizowane, wchodzi w skład praw majątkowych osoby, której dotyczy, i może być aż do wygaśnięcia z powodu upływu przedawnienia, w każdej chwili przez nią zrealizowane. Dlatego też w razie śmierci bezpośredniego spadkobiercy przed wygaśnięciem uprawnienia do objęcia spadku, z uprawnień jego, jak i z innych jego praw majątkowych, korzystać może jego spadkobierca, bowiem prócz ogólnego przedawnienia prawo rosyjskie nie ogranicza dziedzica ustawowego żadnym szczególnym terminem zgłoszenia się do spadku.

Do tego poglądu przychylił się i b. senat w wyrokach z 1883 r. Nr. 63 i późniejszych. Transmisję spadku przyznawano i przy spadkobraniu testamentowem, jeżeli dziedzic lub zapisobierca testamentowy przeżył spadkodawcę (1871 r. Nr. 201, 1905 r. Nr. 4, 1908 r. Nr. 77). Ostatnie słowo w tej materji wypowiedział senat w wyroku 1914 r. Nr. 44, uzupełniając i pogłębiając poprzednie swoje wywody.

Różnica praktyczna pomiędzy objęciem spadku prawem zastępstwa, a w drodze transmisji sprowadza się do tego, że w pierwszym przypadku spadkobierca wstępuje własnem prawem w miejsce zastąpionego i przeto za zobowiązania tego ostatniego

nie odpowiada, w razie zaś objęcia spadku w drodze transmisji, obejmuje spadek prawem transmitenta i przeto za jego zobowiązania odpowiada.

Dlaczego tedy nie ma płacić podatku spadkowego za bezpośredniego swego spadkodawcę? Dlatego, że tamten spadku nie objął i nie pozostał z tytułu tego spadku nic Skarbowi winien.

Inaczej się ta rzecz przedstawia pod rządem kodeksu francuskiego i innych ustawodawstw, uznających wwiązanie spadkobiercy porządkowego — gdyż tam uważa się, że spadkobierca, który się nie zrzekł spadku, spadek przyjął. Potrzebne jest więc zrzeczenie się formalne i wyraźne (K.C. art. 784, BGB. § 1942 i n.), aby być zwolnionym od spadku. W prawie rosyjskiem przeciwnie, spadkobierca musi wyrazić przyjęcie spadku, aby za spadkobiercę być uznanym. Dopóki nie uczynił tego w drodze legitymacji spadkowej, złożenia testamentu do zatwierdzenia, lub przez faktyczne wykonywanie czynności spadkobiercy (wszystko prócz czynności zwykłego zarządu i ochrony) — nie stał się spadkobiercą.

Na mocy art. 1 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, opodatkowaniu podlega nabycie majątku w drodze spadku, legatu lub darowizny. Otóż w przypadku transmisji spadkowej spadkobierca bezpośredni majątku nie nabył, aczkolwiek miał do tego prawo i pierwszym nabywcą majątku spadkowego staje się jego następca prawny.

Nie przez przeoczenie tedy, lecz zupełnie świadomie i słusznie rozporządzenie wykonawcze dla b. zaboru rosyjskiego do Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (poz. 391/23 Dz. Ust.), mówiąc w § 4 o opodatkowaniu w przypadku transmisji spadkowej, powołało art. 781 K.C., dla obszarów bowiem mocy obowiązującej rosyjskich ustaw cywilnych brak wszelkiej podstawy do opodatkowania w tym przypadku dwóch nabyć majątku, gdyż ma miejsce tylko jedno.

Zygmunt Rymowicz

485.

PODATEK SPADKOWY.

Szacunek majątku spadkowego: Ustalenie wartości przez znawców w toku sądowego postępowania spadkowego.

Przy ustalaniu szacunku przedmiotów spadkowych władza skarbowa nie jest związana wynikami oszacowania, dokonanego na podstawie przepisów o sądowem postępowaniu w sprawach niespornych.

Wyrok NTA z 8 marca 1933 l. rej. 8176/31 w sprawie Dr. Zygmunta Salo Stoffa i Róży Rozenberg przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie podatku spadkowego.

...NTA zajął się przedewszystkiem zarzutami skargi, dotyczącemi niedopuszczalności oparcia przez władzę skarbową ustalenia wartości nieruchomości spadkowych dla celu wymiaru podatku spadkowego na opinji znawców, zaprzysiężonych przez sąd, wydanej w postępowaniu administracyjnem, wobec dokonania już poprzednio ustalenia wartości tychże nieruchomości przez sądownie zaprzysiężonych znawców w toku sądowego postępowania spadkowego.

W tej materji Trybunał rozważył, co następuje:

Z brzmienia art. 6 ustawy z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust. wynika, że władza skarbowa może oprzeć wymiar podatku spadkowego tylko na: 1) szacunku, podanym przez podatnika, a mieszczącym się w podpisanym przez niego wykazie spadku (na obszarze działania rozporządzenia minist. z 25 sierpnia 1923 poz. 795 Dz. Ust. — § 46 ustawy należytościowej z 9 lutego 1850 Dz. u. p. Nr. 50, § 29 ust. 1 ces. rozporządzenia z 15 września 1915 Dz. u. p. Nr. 278 oraz §§ 31, 32 rozporządzenia minist. z 29 grudnia 1915 Dz. u. p. Nr. 397 w brzmieniu, ustalonem w §§ 36 i 37 rozporządzenia minist. z 25 sierpnia 1923 poz. 795 Dz. Ust.; 2) szacunku podatnika, podwyższonym dobrowolnie na wezwanie władzy skarbowej; 3) ustaleniu wartości przez władzę skarbową na podstawie opinji znawców, zaprzysiężonych przez sąd.

Z powyższego art. 6 ustawy, w związku z art. 20 ustawy z 24 marca 1923 poz. 296 Dz. Ust., wynika niewątpliwie, że władzą, powołaną do ustalania szacunku majątku spadkowego dla celów wymiaru podatku spadkowego, jest władza skarbowa.

Z całego toku myśli, przejawiającego się w postanowieniach o trybie dokonywania szacunku majątku spadkowego, zawartych we wspomnianym art. 6 ustawy, dalej z okoliczności, iż przepis art. 6 w treści swej nie wspomina wogóle o szacunku w sądowem postępowaniu spadkowem, jak również z postanowienia art. 6, iż jeżeli wartość, ustalona przez władzę skarbową na podstawie opinji znawców, zaprzysiężonych przez sąd, przewyższa wartość, podaną przez podatnika więcej niż o trzecią część, to koszty tego ustalenia wartości ponosi podatnik, — wynika, że ustawodawca ma tu na myśli ustalenie wartości przez samą władzę skarbową na podstawie zarządzonego przez nią oszacowania majątku spadkowego przez powołanych przez nią znawców, zaprzysiężonych przez sąd. Takie pojmowanie przepisu art. 6 ustawy znajduje też uzasadnienie w tem, iż władza skarbowa, powołana do ustalenia szacunku majątku spadkowego dla celów wymiaru podatku spadkowego, z natury rzeczy musi mieć zastrzeżony udział w oszacowaniu, dokonywanem przez sądownie zaprzysiężonych znawców, w sposób, dający jej możność pełnego zastępstwa interesów Skarbu Państwa już w akcie dokonywania tego oszacowania.

Tak tedy w myśl powyższego art. 6 ustawy władza skarbowa przeprowadza ustalenie wartości majątku spadkowego w trybie, powyżej przedstawionym, samodzielnie. Niema natomiast w obowiązujących normach prawnych przepisu, któryby władzę tę przy ustalaniu szacunku przedmiotów spadkowych uzależniał od wyników oszacowania, dokonanego na podstawie przepisów o sądowem postępowaniu w sprawach niespornych....

486.

PODATEK SPADKOWY.

Zmiana w instancji odwoławczej podatku od darowizn na spadkowy.

Uprawnienie instancji odwoławczej nie obejmuje zmiany rodzaju podatku od darowizn na spadkowy ani odwrotnie i ustalenia w tym kierunku obowiązku podatkowego strony.

Wyrok NTA z 9 grudnia 1932 l. rej. 6883/31 w sprawie Anny Nowikowej w Białymstoku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku spadkowego.

Zaskarżonem orzeczeniem Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło odwołania strony skarżącej od decyzji o wymiarze podatku od darowizny, względnie od nakazu płatniczego, na podstawie tej decyzji wydanego, motywując nieuwzględnienie tem, że sumy, których dotyczył wspomniany wymiar podatku od darowizny, należy uważać za nabyte w drodze spadku i podlegające podatkowi spadkowemu. Skarga, wniesiona do NTA, zarzuca na wstępie istotną wadliwość postępowania, polegającą na tem, iż Ministerstwo Skarbu, stając na stanowisku zmiany rodzaju podatku, winno było przekazać sprawę wymiaru podatku spadkowego I instancji.

Zarzut powyższy uznał NTA za uzasadniony.

Jakkolwiek bowiem II instancja, rozstrzygając odwołanie w sprawach opodatkowania spadków i darowizn, może, jako powołana z istoty postępowania odwoławczego do samoistnej kontroli na podstawie ustaw sprawy, której dotyczy odwołanie, przyjąć prawny punkt widzenia odmienny od owego, z którego wyszła I instancja, tem niemniej jednak uprawnienie jej nie może obejmować zmiany rodzaju podatku od darowizn na spadkowy i odwrotnie i ustalenia w tym kierunku obowiązku podatkowego strony, a to tak ze względu na niezupełną jednolitość przepisów o opodatkowaniu spadków, a darowizn, jak również ze względu na odrębność instytucyj spadkobrania i darowizny w dziedzinie prawa prywatnego, a w związku z powyższem z uwagi na zachowanie pełnego prawa obrony, przysługującego podatnikowi w postępowaniu administracyjnem oraz w kasacyjnem (art. 58 p. 4, art. 83 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.).

Było tedy obowiązkiem pozwanej władzy, skoro zdaniem jej nabycie majątku przez stronę skarżącą nastąpiło w drodze spadku i podlega podatkowi od spadków, nie zaś, jak przyjęła I instancja, podatkowi od darowizny, uchylić dokonany wymiar, jako bezzasadny, oraz

przekazać sprawę I instancji dla wymierzenia podatku spadkowego. Nie uczyniwszy zadość temu obowiązkowi, pozwana władza pozbawiła stronę skarżącą jednej instancji w postępowaniu administracyjnem, naruszając ze szkodą skarżącego formy postępowania administracyjnego.

Z tej przyczyny NTA na zasadzie art. 84 p. 3 wspomnianego wyżej rozporządzenia uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

487.

PODATEK SPADKOWY.

Zabezpieczenie podatku spadkowego na sumach ubezpieczenia.

Zarządzenie władzy skarbowej, dotyczące zabezpieczenia podatku spadkowego na sumie ubezpieczenia, nie daje interesowanemu podstawy do zwalczania tego zarządzenia z przyczyn natury merytorycznej, związanych z ustaleniem podatku spadkowego.

Wyrok NTA z 20 marca 1933 l. rej. 6179/30 w sprawie Marji Wiszniowskiej we Włodawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku spadkowego.

... Według art. 27 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn na obszarze b. dzielnicy rosyjskiej (poz. 391/23 Dz. Ust.), przed uiszczeniem lub zabezpieczeniem podatku spadkowego nie może nastąpić bez zezwolenia władzy skarbowej m. i. wypłata sum ubezpieczenia, płatnych wskutek śmierci spadkodawcy.

W rozpatrywanej sprawie władza skarbowa (Izba Skarbowa) zezwoliła na wypłatę stronie skarżącej sumy ubezpieczenia, pod warunkiem jednak potrącenia z tej sumy przez towarzystwo ubezpieczeń pewnej kwoty na poczet podatku spadkowego, którego wysokość uznała władza za narazie nieokreśloną. W dalszym biegu sprawy Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło w zaskarżonem orzeczeniu poglądu strony skarżącej, że suma ubezpieczenia nie stanowi integralnej części spadku i że wobec tego nie może się od tej sumy należeć podatek spadkowy, gdyż nie jest ona płatna wskutek śmierci „spadkodawcy".

Z powyższego wynika, że między władzą skarbową a stroną skarżącą powstała rozbieżność zapatrywania w kwestji przynależności sumy ubezpieczenia do majątku spadkowego, podlegającego opodatkowaniu. Rozstrzygnięcie jednak kwestji, czy nabycie sumy ubezpieczenia jest nabyciem w drodze spadku, następuje w myśl wspo-

mnianych Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (art. 1, 3, 24) przy wymiarze podatku spadkowego; dopiero też wymiar, względnie nakaz płatniczy, o nim zawiadamiający, otwiera podatnikowi możność zwalczania poglądu władzy skarbowej na sprawę przynależności sumy ubezpieczenia do majątku spadkowego w postępowaniu administracyjnem (art. 29 Przepisów) oraz następnie w postępowaniu sądowo-administracyjnem.

Tak tedy zarządzenie władzy skarbowej, dotyczące zabezpieczenia podatku spadkowego na sumie ubezpieczenia, nie daje interesowanemu podstawy do zwalczania tego zarządzenia z przyczyn natury merytorycznej, związanych z ustaleniem podatku spadkowego, a zarzutów innych, a w szczególności odnoszących się do kwestji samego zabezpieczenia, jego formy lub stosowności, skarga nie podnosi.

W myśl poprzednich wywodów skarga nie nadaje się do rozpoznania, tak o ile ona się dopatruje niezgodności z prawem zaskarżonego orzeczenia w nieuwzględnieniu przez pozwaną władzę uzasadnianego przyczynami natury merytorycznej roszczenia strony skarżącej o uchylenie zarządzenia, zabezpieczającego podatek spadkowy, jak również, o ile ona zwalcza zaskarżone orzeczenie jako decyzję w przedmiocie wymiaru podatku spadkowego, skoro orzeczenie to nie posiada charakteru decyzji, wydanej w postępowaniu, ustalającem podatek spadkowy, a zarazem, zwłaszcza wobec postanowień art. 29 Przepisów, nie przesądza względnie nie może przesądzić ze szkodą strony wyników tego postępowania.

Z powyższych przyczyn NTA oddalił skargę, jako nie nadającą się do rozpoznania.

488.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Specjalne dopłaty na budowę szkół powszechnych.

Szkoły powszechne nie podpadają pod pojęcie urządzeń i zakładów dobra publicznego w rozumieniu art. 31 ust. 1 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, uzasadniających pobór specjalnych dopłat.

Wyrok NTA z 29 września 1933 l. rej. 9968/30 w sprawie Alfreda Wielopolskiego w Krzelowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Jędrzejowie w przedmiocie specjalnych dopłat na budowę szkół w gminie Mstyczów.

... Art. 31 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust., jak widać z jego

treści, przewiduje obowiązek specjalnych dopłat za osiąganie z urządzeń i zakładów dobra publicznego szczególnych korzyści lub udogodnień, a więc większych niż normalnie z urządzeń tych lub zakładów otrzymuje ogół obywateli, przytem korzyści gospodarczych i udogodnień, związanych z posiadaniem przez płatników nieruchomości, przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych. Wysokość dopłat winna być, według tegoż artykułu, stopniowana w stosunku do wartości osiągniętych korzyści gospodarczych lub udogodnień.

Szkoła powszechna, podnosząc oświatę w gminie, przynosi ogółowi mieszkańców korzyści natury duchowej, żadnych zaś bezpośrednich korzyści gospodarczych ani udogodnień od szkoły nie można dopatrzeć się po stronie tych z pośród mieszkańców gminy, którzy są właścicielami nieruchomości, przedsiębiorstw przemysłowych lub handlowych. Zresztą władza pozwana tych korzyści ani udogodnień w konkretnym wypadku nie wykazuje, ani ogólnej tezy o ich istnieniu nie usiłuje dowieść.

Jeszcze mniej trafnem przedstawia się wiązanie stopnia korzyści, osiąganych ze szkoły, z wysokością opłacanych podatków, gdyż oba te czynniki nie znajdują się między sobą w żadnej zależności.

Z powyższych względów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

489.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek wyrównawczy: Miejsce opodatkowania ajenta podróżującego.

Do poboru podatku wyrównawczego od ajenta podróżującego (komiwojażera) uprawniona jest ta gmina, którą w odnośnem świadectwie przemysłowem podano jako miejsce wykonywania odnośnego zajęcia przemysłowego (art. 5 ustawy z 20 marca 1931 poz. 172 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 16 października 1933 l. rej. 9124/31 w sprawie Samuela Bodeka we Lwowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Węgrowie w przedmiocie podatku wyrównawczego za r. 1930/31.

...Skarżący przyznaje, że jest ajentem podróżującym. W tym charakterze w myśl art. 8 l. 3 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. był obowiązany wykupić świadectwo przemysłowe. Nie jest sporne między stronami, że dwa tego rodzaju świadectwa zostały wyku-

pione, a czy cenę tych świadectw zapłacił skarżący, czy też zastępowana przez niego firma, to dla ustalenia obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego i faktu wykupienia świadectwa jest obojętne. Wykupienie świadectwa przemysłowego z natury rzeczy musi być połączone z siedzibą wykonywania przedsiębiorstwa (zajęcia przemysłowego). Skarżący nie przeczy, że świadectwo wykupione zostało dla Łochowa, że więc on sam to miejsce podał władzom skarbowym jako miejsce wykonywania przedsiębiorstwa. Ponieważ ustawa z 20 marca 1931 poz. 172 Dz. Ust. (art. 5) przy podziale podatku wyrównawczego nakazuje w stosunku do płatników państwowego podatku od przemysłu i handlu brać za podstawę cenę świadectw przemysłowych, wynika stąd, że mimo, iż ajent podróżujący przedsiębiorstwo wykonywać może gdziekolwiek na obszarze państwa, podatek wyrównawczy od świadectwa przemysłowego wymierzać może tylko ta gmina, która w świadectwie podana jest jako miejsce wykonywania przedsiębiorstwa, w przeciwnym bowiem razie istniałaby możność wielokrotnego opodatkowania świadectwa przemysłowego podatkiem wyrównawczym na rzecz różnych gmin. W tym stanie rzeczy zarzut niedopuszczalności wymiaru podatku z powodu niewykonywania przedsiębiorstwa na obszarze gminy Łochów i powiatu węgrowskiego oraz z powodu zamieszkania we Lwowie jest nieuzasadniony....

490.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od spadków.

W wypadkach, gdy majątek spadkowy obciążony jest dożywociem, bezzwłoczne domaganie się zapłaty podatku samorządowego od pełnej podstawy wymiaru podatku państwowego, t. j. bez potrącenia wartości dożywocia, nie jest zgodne z przepisem art. 16 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747/23 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 13 września 1933 l. rej. 7868/30 w sprawie Zofji Douglassowej w Wilnie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Głębokiem w przedmiocie wymiaru podatku od spadków na rzecz gm. Mikołajewo.

Na mocy art. 16 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. gminom miejskim i wiejskim przysługuje prawo pobierania samoistnego podatku od przedmiotów spadków, położonych na ich obszarze, do wysokości 10%

państwowego podatku od spadków, przypadającego na odnośne przedmioty spadkowe, przyczem w myśl ustępu 2 tegoż artykułu, jeżeli przedmioty spadkowe znajdują się w obrębie kilku związków komunalnych, to każdy z nich pobiera podatek w takiej części, jaka odpowiada stosunkowi czystej wartości przedmiotów, znajdujących się w obrębie danego związku komunalnego do całej podstawy wymiaru. Wysokość przeto wymiaru samoistnego podatku komunalnego od spadków jest ściśle uzależniona od wysokości wymiaru państwowego podatku spadkowego i może być ustalona jedynie w stosunku do ustalonej przez miarodajne władze państwowe wysokości państwowego podatku spadkowego.

Jak to wynika z odwołania, wniesionego przez płatnika, a pośrednio i z motywów zaskarżonego orzeczenia, spadek, ulegający opodatkowaniu, stanowił majątek, obciążony dożywotniem użytkowaniem na korzyść osoby trzeciej, a mianowicie Zofji K. Przy wymiarze państwowego podatku od spadku wartość tego spadku została obliczona zgodnie z art. 7 ust. 3 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn na obszarze b. dzielnicy rosyjskiej (poz. 391/23 Dz. Ust.) bez uwzględnienia ciążącego na nim dożywocia na rzecz trzeciej osoby; termin jednak płatności podatku spadkowego od tak ustalonej wartości został odroczony do czasu wygaśnięcia dożywocia. To odroczenie zapłaty wymierzonego państwowego podatku spadkowego od w ten sposób ustalonej wartości majątku spadkowego było odroczeniem ustawowem, spowodowanem przepisem § 29 rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 sierpnia 1923, zawierającego przepisy wykonawcze dla obszaru b. dzielnicy rosyjskiej w przedmiocie opodatkowania spadków i darowizn, poz. 794 Dz. Ust.

Chodzi tu oczywiście o odpowiedni równoważnik podanej wyżej normy art. 7 prawa, zasadniczo bowiem według dyspozycji art. 3 tych przepisów należałoby także i w takich przypadkach za podstawę wymiaru przyjąć czystą wartość nabytego majątku, a czystą wartość oblicza się przez potrącenie wszelkich długów i ciężarów od wartości ogólnej. Ustalona więc bez potrącenia wartości użytkowania wartość spadku jest w samej rzeczy wartością, obliczoną dopiero na wypadek ustania użytkowania, czyli w momencie ustania użytkowania, a zatem różną od wartości w chwili wymiaru, kiedy ten ciężar jeszcze istnieje.

Władze komunalne przeto, które mają prawo, jak to wyżej wykazano, wymiaru podatku spadkowego jedynie w sumie, której wysokość winna być ściśle dostosowana do należnego (przypadającego) podatku spadkowego państwowego, mogły były i w niniejszym wypadku wymierzyć swój podatek spadkowy jedynie w zależności od obciąże-

nia państwowym podatkiem spadkowym, a zatem z odpowiedniem uwzględnieniem faktu przesunięcia terminu płatności podatku z podanej wyżej przyczyny. Wymierzając przeto podatek spadkowy skarżącej bez uwzględnienia ciężaru dożywocia i do bezzwłocznej zapłaty, władza pozwana obraziła przepis p. 2 art. 16 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych. . . .

Z powyższych względów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą. . . .

491.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Zawodowe wykonywanie zatrudnienia. Przemysł gospodni. Wynajmowanie letnikom umeblowanych pokojów.

Urządzenie (umeblowanie) kilku pokojów, przez właściciela nie używanych, specjalnie w celu wynajmowania ich w czasie sezonu letnikom, wymaga w myśl art. 8 p. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o prawie przemysłowem koncesji, jeżeli w grę wchodzi stworzenie sobie głównego lub ubocznego źródła zarobkowania.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 18 kwietnia 1932 II. 3 K. 130/32.

SN w sprawie Jana K., oskarżonego z art. 8 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora okręgowego w Nowym Sączu, założonej od wyroku tegoż Sądu z 9 grudnia 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

. . .Według ustaleń faktycznych zaskarżonego wyroku, oskarżony, jako właściciel domu w Krościenku n/D., składającego się z 7 pokojów, wynajmował letnikom w sezonie letnim 1931 umeblowane pokoje bez pościeli. Sąd wyrokujący, wychodząc z założenia, iż tylko prowadzenie hoteli, domów zajezdnych, pensjonatów i lokalów gier w karty, jako wyraźnie w p. 6 art. 8 cyt. rozporządzenia wymienionych, wymaga uprzedniego uzyskania koncesji, nie dopatrzył się w czynie oskarżonego znamion wykroczenia z art. 126 wymienionego rozporządzenia, a to tem bardziej, że oskarżony wynajmował pokoje tylko w miesiącach letnich, traktując to zajęcie jako uboczne, a nie zawodowe.

Przedewszystkiem SN zauważa, że cyt. rozporządzenie zaliczyło w art. 8 p. 6 do przemysłu koncesjonowanego przemysł gospodni w ogólności, przytoczenie zaś w nawiasie kilku rodzajów tego przemysłu ma charakter przykładowy i bynajmniej nie wyczerpuje wszyst-

kich rodzajów przedsiębiorstw, podpadających pod pojęcie przemysłu gospodniego. Przemysł gospodni polega na zawodowem przyjmowaniu obcych, t. j. na udzielaniu do bezpośredniego używania urządzonych lokalów osobom obcym, a więc takim, które nie pozostają do posiadacza danego lokalu w stosunku pokrewieństwa lub bliższej towarzyskiej zażyłości. Co się tyczy wymogu, by przyjmowanie obcych było zawodowe, to dla rozstrzygnięcia pytania, czy pewne zatrudnienie wykonywane jest zawodowo, czy nie, nie jest miarodajna okoliczność, iż pewna osoba oddaje się danemu zatrudnieniu przez dłuższy lub krótszy okres czasu (są zajęcia t. zw. sezonowe, które z natury rzeczy trwają tylko przez pewien okres czasu w roku), lecz okoliczność, czy dane zatrudnienie ma charakter zajęcia widocznie obliczonego na zysk, a nie przedstawiają się jedynie jako uboczne, t. zw. domowe zajęcie. Za takie uboczne domowe zajęcie uważa się, jeżeli chodzi o przyjmowanie obcych na mieszkanie, odnajmowanie części własnego mieszkania innym osobom, z tem jednak zastrzeżeniem, że liczba wynajmowanych w ten sposób urządzonych pokojów nie przekracza ilości, która wskazywałaby niewątpliwie na to, iż właścicielowi mieszkania nie chodzi jedynie o ekonomiczne wyzyskanie posiadanego mieszkania, lecz wprost o stworzenie sobie czy to głównego, czy też ubocznego źródła zarobkowania. Wskazówkę, kiedy należy uważać wynajmowanie umeblowanych pokojów za dokonywane zawodowo, znaleźć można poniekąd w przepisie art. 3 p. 12 ustawy o podatku przemysłowym, który zwalnia od obowiązku opłacania tego podatku osoby, utrzymujące pokoje umeblowane, jeżeli ilość odnajmowanych pokojów nie przekracza dwóch.

Powszechnie jest znane, że stali mieszkańcy miejscowości klimatycznych odnajmują w sezonie letnim części zajmowanych przez siebie normalnie mieszkań, oczywiste też jest, że tego rodzaju postępowania nie można uważać za zawodowe wykonywanie przemysłu gospodniego, lecz traktować je należy jako uboczne domowe zajęcie. Inaczej jednak przedstawia się rzecz, jeżeli ktoś urządza kilka lub nawet więcej pokojów, których dla siebie nie potrzebuje i nie używa, specjalnie w tym celu, by wynajmować je w czasie sezonu przybywającym z innych miejscowości letnikom. W tym ostatnim wypadku zachodzi niewątpliwie zawodowe wykonywanie przemysłu gospodniego i uzyskanie przez danego przedsiębiorcę koncesji przedstawia się jako w myśl przepisu art. 8 p. 6 niezbędne.

W niniejszym wypadku sąd wyrokujący nie rozważył wcale, czy wynajmowane przez oskarżonego pokoje stanowiły część mieszkania oskarżonego, czy normalnie były przez niego bezpośrednio w ciągu

pozostałych miesięcy używane, czy też oskarżony specjalnie urządził te pokoje poza obrębem swego mieszkania w tym celu, by je w sezonie wynajmować i czerpać stąd zysk; nie uwzględnił też ilości wynajmowanych pokojów, a zatem nie wziął pod uwagę tych wszystkich okoliczności, które mogą stanowić podstawę ustalenia, czy w danym wypadku zachodziło zawodowe wykonywanie przez oskarżonego usługowego zatrudnienia, które cyt. rozporządzenie uważa za przemysł gospodni. Brak ustaleń w tym względzie i wyrażenie przez sąd wyrokujący mylnego poglądu co do znaczenia przepisu art. 8 p. 6 cyt. rozporządzenia dowodzi, iż zaskarżony wyrok zasadza się na nieprawidłowej wykładni wchodzącego w grę w danej sprawie prawa materjalnego, wobec czego SN zaskarżony wyrok uchyla i sprawę sądowi wyrokującemu do ponownego rozpoznania przekazuje.

492.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Sprzedaż druków.

1. Wykonywanie przemysłu zachodzi wówczas, gdy zatrudnienie obliczone jest na osiągnięcie zysku, chociażby zysku w rzeczywistości nie przynosiło.

2. Sprzedaż druków i książek za cenę, stanowiącą zwrot kosztów własnych, nie zawiera cech przemysłu.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 1 lipca 1932 II. 4 K. 464/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Jana S., oskarżonego z art. 46 rozporządzenia z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu z 28 listopada 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Kasacja żąda uchylenia wyroku z powodu obrazy art. 1 i 46 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 7 czerwca 1927 o prawie przemysłowem poz. 468 Dz. Ust. przez nieuwzględnienie, iż istotną cechą przemysłu domokrążnego jest zarobkowość.

Wedle art. 1 tego rozporządzenia w związku z art. 45 za przemysł okrężny uważa się zatrudnienie zarobkowe, wykonywane samoistnie, zawodowo i osobiście bez stałej siedziby przemysłowej. Zarobkowość zatem stanowi istotne znamię przemysłu domokrążnego. Sąd słusznie stanął na stanowisku, iż osiągnięcie zysków, jako skutek prowadzenia przemysłu, nie stanowi jego istotnej cechy, bowiem brak zysków lub straty wskutek konjunktury nie odbierają wykonywanym czynnościom charakteru przemysłu, skoro tylko zatrudnienie obliczo-

ne jest na osiągnięcie zysków, jednakże Sąd winien był rozważyć i ustalić w związku z obroną oskarżonego, że sprzedaż druków i książek miała charakter zarobkowy, że była wykonywana zawodowo i samoistnie, a nie w charakterze tylko agenta „badaczy Pisma Św.".

Jeżeli natomiast sprzedaż druków i książek nie była obliczona w założeniu swojem na zyski, t. j. nie była zorganizowana w celu osiągnięcia z tego źródła dochodów, a miała wyłącznie cele propagandowe, pobierane zaś kwoty stanowiły jeno zwrot kosztów własnych, albo też jeżeli oskarżony nie trudnił się sprzedażą tych książek samoistnie, t. zn. na własny rachunek, lecz wykonywał jedynie zlecenie stowarzyszenia badaczy Pisma Św. i działał w ich imieniu i na ich rzecz, natenczas zatrudnienie jego pozbawione byłoby istotnych cech przemysłu domokrążnego.

Okoliczności tych wyrok nie ustala, zaczem z powodu niedostatecznego wyjaśnienia sprawy pod względem faktycznym i prawnym SN wyrok uchylił.

493.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Pozwolenia na urządzenie zakładów przemysłowych: Pozwolenia terminowe.

Z treści art. 69 ros. ustawy przemysłowej (cz. 2 t. XI Zb. Pr.), tudzież z art. 14 i 16 pol. prawa przemysłowego (poz. 468/27 Dz. Ust.) wynika, że władzom przemysłowym służyło i służy prawo udzielania na urządzenie zakładów przemysłowych pozwoleń bezwarunkowych lub uwarunkowanych wykonaniem przez petentów ściśle określonych przez władze przemysłowe zarządzeń; nie przewidują natomiast powyższe przepisy udzielania pozwoleń terminowych.

Wyrok Izby II (s. 1) SN z 21 marca 1932 II. 1 K. 1375/31.

494.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Przemysł okrężny: Ograniczenie ilości licencyj.

Przepis ostatniego zdania art. 55 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o prawie przemysłowem poz. 468/27 Dz. Ust. nie dotyczy osób, które w roku poprzednim posiadały licencję na jeden z przemysłów okrężnych, wymienionych w p. 2 art. 45 tego rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 8 marca 1933 l. rej. 6130/31 w sprawie sporno-administracyjnej Szmula Bendzla w Łobżenicy przeciw Komisarzowi dla strzeżenia interesu publicznego w przedmiocie odmowy licencji na przemysł okrężny.

...Jak wynika z art. 55 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o prawie przemysłowem, upoważnienie władzy przemysłowej wojewódzkiej do ograniczania pod pewnemi warunkami ilości wydawanych licencyj odnosi się tylko do licencyj na przemysł okrężny określony w art. 45 pod p. 1 i 3 (sprzedaż towarów i proponowanie i wykonywanie drobnych świadczeń natury przemysłowej), nie dotyczy zaś licencyj na przemysł okrężny określony pod punktem 2 tego artykułu, t. j. skupywanie w celu odprzedaży towarów itd.; licencje na te rodzaje przemysłu okrężnego nie mogą przeto podlegać ilościowym ograniczeniom, o których wyżej mowa.

Ostatnie wreszcie zdanie ust. 3 art. 55 postanawia, że w razie skorzystania przez władzę wojewódzką z powyższego uprawnienia, „należy jednak uwzględnić wszystkie te osoby, które posiadały już licencje na przemysł okrężny".

Chociaż więc przepis ten nie określa bliżej, jakiego rodzaju licencje na przemysł okrężny winny osoby te posiadać, by móc domagać się skutecznie uwzględnienia w razie wprowadzenia omawianych wyżej ilościowych ograniczeń w wydawaniu licencyj, to jednak w logicznym związku z poprzedniemi przepisami tego artykułu przyjąć należy, że z tego przywileju korzystać mogą tylko takie osoby, które posiadały licencje na jeden z przemysłów okrężnych, podlegających zarządzonym przez władzę wojewódzką ilościowym ograniczeniom co do wydać się mających nowych licencyj, nie zaś także osoby, które — jak w tym wypadku powód — posiadały w poprzednim roku licencję na taki rodzaj przemysłu okrężnego, który powyższym ograniczeniom wogóle nie podlega. Te bowiem ostatnie osoby, jako niezagrożone w swym dotychczasowym sposobie zarobkowania przez takie zarządzenie władzy przemysłowej, ochrony powyższej wogóle nie potrzebują.

Należy także brać pod uwagę cel omawianego ograniczenia, którym jest, według pierwszego ustępu cyt. artykułu, ograniczenie nadmiernej, nieuzasadnionej miejscowemi stosunkami ilości licencyj na pewne rodzaje przemysłów okrężnych. Cel ten mógłby bowiem być udaremniony, gdyby władza przy wydawaniu licencyj na przemysły, podlegające temu ograniczeniu, musiała uwzględniać także osoby, które na podstawie posiadanych w ubiegłym roku licencyj na jeden z przemysłów z p. 2 art. 45 chciałyby ze względu na mniejszą konkurencję w przemysłach co do ilości licencyj ograniczonych, przerzucić się na jeden z tych ostatnich rodzajów przemysłu okrężnego....

495.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Właściwość organów administracji do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądami grodzkiemi: Władze przemysłowe I instancji. Pozwolenia na urządzenie zakładów przemysłowych, uzyskane przed wejściem w życie prawa przemysłowego.

1) Uprawnienia z lit. b) § 1 art. 56 k. p. k. nie rozciągają się na władze przemysłowe I instancji, o których mowa w art. 131 prawa przemysłowego.

2) Pozwolenia na urządzenie zakładów przemysłowych, uzyskane na podstawie przepisów obowiązujących przed wejściem w życie prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927, nie są należyte w rozumieniu art. 310 k. k. z r. 1903 dla zakładów, których urządzenie nie odpowiada wymogom tego prawa przemysłowego (art. 16), lub jeśli w szczególności zakład z powodu swego położenia lub wykonywanego w nim przemysłu może w znacznej mierze zagrażać bezpieczeństwu publicznemu, a przedewszystkiem życiu i zdrowiu sąsiadów, albo też może ich narażać na szkody i specjalne uciążliwości z powodu hałasu, wyziewów i t. p. (cz. 2 art. 14 rozporządzenia o prawie przemysłowem). (Zasady prawne, wpisane do księgi zasad prawnych).

Postanowienie Izby II SN, w składzie 7 sędziów, z 19 marca 1932
II. 1 K. 1466/31.

496.

SPRAWY LASOWE.

„Posusz". „Niezbędne" przy urządzaniu lasu wycinanie drzew. Wykroczenie bezprawnego cięcia: Istota. Tymczasowe zezwolenie na podjęcie zamierzonych w planie lub programie czynności gospodarczych.

1) Częściowo uschłe drzewo jest równoznaczne z posuszem w sensie art. 14 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 czerwca 1927 o zagospodarowaniu lasów, nie stanowiących własności Państwa, poz. 504 Dz. Ust. tylko wówczas, gdy drzewo było bezwzględnie nie do uratowania i bezwarunkowo w najbliższym czasie musiało ulec zupełnemu uschnięciu.

2) Za „niezbędne" w rozumieniu art. 14 wspomnianego rozporządzenia można uznać tylko takie wycinanie drzew, którego przy

układaniu programu gospodarczego nie można było przewidzieć i z którego uskutecznieniem po stwierdzeniu jego konieczności nie można ze względu na dobro lasu zwlekać.

3) Dla istoty wykroczenia z art. 42 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 czerwca 1927 nie ma w myśl § 238 austr. u. k. żadnego znaczenia okoliczność, iż ani nie zachodził zły zamiar, ani też żadna nie wynikła szkoda.

4) Błąd co do okoliczności, czy pewne cięcie mogło być dokonane, pomimo że nie zostało przewidziane w planie gospodarczym, uważać należy za błąd co do prawa karnego, który sprawcy nie usprawiedliwia.

5) Tymczasowe zezwolenie (art. 11 ust. 1 rozporządzenia z 24 czerwca 1927) może być ustne i może być zmienione na korzyść właściciela gospodarstwa leśnego.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 25/26 lutego 1932 II. 3 K. 23/32.

497.

SPRAWY LASOWE.

Wykroczenie bezprawnego cięcia: Istota.

Czynność określona w art. 42 rozporządzenia z 24 czerwca 1927 o zagospodarowaniu lasów, niestanowiących własności Państwa, poz. 504 Dz. Ust. może się stać bezprawna bądź przez to, że narusza zakaz zawarty w etacie rocznym wyrębu, bądź przez to, że narusza zakaz zawarty w zakreślonym etacie sumarycznym wyrębu, rozciągającym się na cały okres, na który plan gospodarstwa leśnego został zatwierdzony.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 5 i 12 sierpnia 1932 II. 4 K. 578/32.

498.

SAMORZĄD.

Uprawnienia władz nadzorczych przy zatwierdzaniu uchwał w sprawie samoistnych podatków komunalnych.

Uprawnienie władz nadzorczych przy zatwierdzaniu uchwał związków samorządowych w przedmiocie samoistnych podatków komunalnych nie jest ograniczone do badania tychże uchwał tylko pod względem prawidłowości ich powzięcia, zgodności z zakresem kompetencji organu uchwalającego oraz zgodności z ustawami.

Wyrok NTA z 9 października 1933 l. rej. 3928/31 w sprawie Magistratu m. Wilna przeciw Wojewodzie Wileńskiemu w przedmiocie podatku od oświetlenia elektrycznego i gazowego.

...Skarżąca gmina zarzuca władzy pozwanej obrazę art. 12 ust. 3 w związku z art. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust., ponieważ władza pozwana odmówiła zatwierdzenia uchwały Rady Miejskiej o poborze wyżej wymienionego podatku jedynie z tem uzasadnieniem, że przez tę uchwałę Rada Miejska ujawniła rozbieżność z linją zasadniczą polityki gospodarczej Rządu. Zdaniem skarżącej gminy, władza nadzorcza przy zatwierdzaniu na zasadzie art. 1 powołanej ustawy uchwał podatkowych, dotyczących podatków samoistnych, może je zakwestjonować tylko w tych wypadkach: 1) gdy one albo przekraczają kompetencje Rady, 2) albo są sprzeczne z ustawami, 3) albo zostały powzięte w sposób niewłaściwy....

Rozpatrując skargę w płaszczyźnie powyższych trzech w niej wysuniętych powodów kasacyjnych, NTA uznał ją za nieuzasadnioną.

Już bowiem ustawa, organizująca samorząd miejski na obszarze b. dzielnicy rosyjskiej, a w szczególności dekret o samorządzie miejskim z 4 lutego 1919 poz. 140 Dz. Pr. (art. 68), ustawa miejska ogłoszona rozporządzeniem Komisarza Gen. Ziem Wsch. z 14 sierpnia 1919 Dz. Urz. Zarządu Cyw. Ziem Wsch. poz. 99 (art. 67) zawierają postanowienia generalne o nieważności postanowień organów gminy miejskiej, albo powziętych na zebraniu nieważnem, albo przekraczających kompetencje odnośnego organu albo naruszających obowiązujące ustawy; według tego przepisu o nieważności odnośnych uchwał „ogłasza władza nadzorcza".

Skoro zatem ustawa o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w art. 1, różniczkując między podatkami samoistnemi a dodatkiem do podatków, wyraźnie zastrzega władzom nadzorczym z a t w i e r d z a n i e uchwał, dotyczących poboru samoistnych podatków komunalnych, to nie mogła mieć na myśli ograniczenia funkcji władzy nadzorczej przy rozpoznawaniu uchwał, przedstawionych do zatwierdzenia, jedynie pod względem prawidłowości powzięcia uchwały, zgodności uchwały z zakresem kompetencji organu uchwalającego i zgodności uchwały z ustawami, albowiem badanie uchwał w tych kierunkach przysługiwało władzy nadzorczej już przed wspomnianą ustawą oraz także po wejściu ustawy w życie nietylko w odniesieniu do uchwał o poborze podatków samoistnych, ale także w odniesieniu do uchwał o poborze dodatków do podatków, chociaż dla takich uchwał ustawa zatwierdzenia przez władzę nadzorczą nie przepisuje.

Ponieważ wymienione w skardze powody kasacyjne okazały się nietrafne, NTA orzekł oddalenie skargi.

499.

SAMORZĄD.

Udział związków komunalnych we wpływach z podatku dochodowego: Kwestjonowanie miejsca indywidualnych przypisów podatku.

Prawo kwestjonowania miejsca indywidualnych przypisów podatku dochodowego nie służy związkowi komunalnemu z tytułu jego udziału we wpływach z tego podatku (art. 9 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. w brzmieniu ustawy z 22 grudnia 1925 poz. 918 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 14 października 1933 l. rej. 2155/31 w sprawie Gminy m. Piotrkowa przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie przekazania częściowego udziału we wpływach z podatku dochodowego.

Gmina m. Piotrkowa za pośrednictwem swego Magistratu zaskarżyła do NTA pismo Ministerstwa Skarbu z 15 grudnia 1930, którem to Ministerstwo poleciło Izbie Skarbowej w Łodzi zawiadomić wspomniany Magistrat, że Ministerstwo nie znalazło podstaw prawnych do wydania zarządzenia, aby temuż Magistratowi przekazywany był częściowy udział we wpływach z podatku dochodowego, wymierzonego przez Izbę Skarbową Belgijskiemu Tow. Akc. dawnych przedsiębiorstw E. Haeblera, ponieważ ze względu na siedzibę prawną tego towarzystwa w Łodzi przypis podatku dochodowego następuje w m. Łodzi, a więc tylko władza komunalna tego miasta ma prawo do udziału we wpływach z tegoż podatku.

Według akt sprawy Magistrat m. Piotrkowa zwracał się w 3 pismach w czasie od 13 listopada 1929 do 23 czerwca 1930 do Ministerstwa Skarbu za pośrednictwem Izby Skarbowej w Łodzi z żądaniem przekazania gminie m. Piotrkowa udziału w podatku dochodowym, przypadającym na huty Kara i Hortensja znajdujące się na obszarze m. Piotrkowa, chociaż reprezentacja centralna na Polskę wyżej wymienionego towarzystwa według przyznania Magistratu ma swą siedzibę prawną w Łodzi i chociaż podatek dochodowy, obciążający wymienione towarzystwo akcyjne, „przypisano" przy gminie m. Łodzi. Zdaniem bowiem Gminy przepisy art. 30 ustawy o podatku dochodowym są bez istotnego znaczenia dla wykładni postanowień art. 9 ust. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust. w brzmieniu ustawy z 22 grudnia 1925 poz. 918 Dz. Ust., a przepis tego artykułu należy rozumieć w znaczeniu gospodarczem, mianowicie, że udział we wpływach z podatku

dochodowego należy się tej gminie miejskiej, na której obszarze znajdują się przedsiębiorstwa jako źródła dochodowe i która wskutek tego ponosi ciężar świadczeń na rzecz odnośnych przedsiębiorstw. Wreszcie wysunęła Gmina jeszcze i tę okoliczność na obronę swego żądania, że towarzystwo akcyjne, o którem mowa, jako takie ma swą siedzibę w Brukseli w Belgji, czyli poza obszarem Rzeczypospolitej Polskiej, wobec czego ust. 1 art. 30 ustawy o podatku dochodowym wogóle nie ma zastosowania, a następne ustępy tegoż artykułu takiego wypadku nie rozwiązują.

Otóż Gmina sama swoje roszczenia opiera na przepisie art. 9 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych. Przepis ten zaś ustala warunki udziału gmin miejskich we wpływach z podatku dochodowego. Momentem terytorjalnym, decydującym o uprawnieniu, jest przypis podatku dochodowego. Ponieważ ustawa ta tego pojęcia dla swoich celów nie określa w sposób szczególny, przeto należy go używać w takiem znaczeniu, jakie mu nadaje ustawa o podatku dochodowym. W tej ustawie przepisem w tym względzie decydującym jest art. 30.

Stosowanie zaś postanowień tego artykułu w poszczególnych wypadkach wymiarowych jest wyłączną atrybucją właściwych władz wymiarowych tegoż podatku. Miejscowość, uznana za miejsce przypisu podatku w trybie wymiarowym, jest zatem także miejscem czyli gminą przypisu dla oceny terytorjalnego rozgraniczenia udziałów komunalnych. Ustawa zaś o podatku dochodowym w żadnym przepisie nie przewiduje prawa związków komunalnych do kwestjonowania w toku instancyj ustalonego przez organa wymiarowe miejsca przypisu podatkowego. Prawo takie ma jedynie płatnik podatku.

Również i z postanowień ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, dotyczących uprawnień proceduralnych związków komunalnych i trybu postępowania w toku instancyjnym, a objętych przepisami części IV ustawy, bynajmniej nie wynika, by związkom służyły prawa strony w postępowaniu, dotyczącem ustalenia miejsca przypisu podatku dla indywidualnych płatników podatku dochodowego.

Toteż w płaszczyźnie tych przepisów zaskarżony reskrypt Ministerstwa Skarbu nie jest orzeczeniem władzy merytorycznej, wydanem w toku instancyj, podlegającem zaskarżeniu do NTA.

Z tych zatem powodów należało skargę Gminy m. Piotrkowa oddalić.

NTA nie po raz pierwszy zajmował się zagadnieniem prawa komunalnych związków do kwestjonowania prawidłowości umiejscowienia wymiaru państwowego podatku dochodowego, czyli ustalenia miejsca „przypisu" tego podatku w związku z uprawnieniami terytorjalnego samorządu, czy to do poboru dodatku komunalnego (w b. dzielnicy pruskiej i górnośląskiej części Województwa Śląskiego) czy to do udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego (na całym obszarze Rzeczypospolitej). I tak w wyrokach z 11 kwietnia 1930 l. rej. 2210/28 (Zbiór wyroków Nr. 299 S) i z 6 marca 1931 l. rej. 6505/29 (Zbiór Nr. 433 S) NTA ustalił zasadę, że miejsce opodatkowania podatnika podatkiem dochodowym, w myśl art. 30 ustawy o podatku dochodowym, ustalone przez władze wymiarowe podatku dochodowego rozstrzyga także o tem, który związek komunalny jest uprawniony do pobrania komunalnego dodatku do podatku dochodowego, należnego od odnośnego podatnika, i to bez względu na to, że poza siedzibą prawną względnie miejscem zamieszkania podmiotu podatkowego położone są na obszarze innego związku komunalnego źródła dochodowe (fabryka sody, względnie majątek ziemski), z których dochód opodatkowany został w miejscu siedziby względnie zamieszkania. W wyroku zaś z 25 października 1932 l. rej. 2417/30 (w sporze gm. m. Królewskiej Huty przeciw gm. m. Katowic o rozdział udziału komunalnego w konkretnych wpływach z państwowego podatku dochodowego) orzekł NTA, że rozstrzygnięcie kwestji, którą gminę należy uważać za gminę „przypisu" podatku dochodowego (w rozumieniu art. 8 lit. f śląskiej ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.), nie należy do właściwości Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, przyczem NTA w motywach wyroku wyjaśnił, że zagadnienie, „która gmina jest w stosunku do danego płatnika (chodziło o spółkę akcyjną, wpisaną do rejestru handlowego jako mającą siedzibę prawną w Katowicach, a której zarząd miał siedzibę w Królewskiej Hucie) gminą przypisu podatku dochodowego, jest quaestio facti, uregulowaną przepisami odnośnych ustaw podatkowych, i że ta kwestja nie podlega orzecznictwu" sądów administracyjnych.

Zarówno te wyroki, jakoteż wyrok ostatni z 14 października 1933 nie powinny nasuwać żadnych zastrzeżeń w płaszczyźnie wykładni obowiązującego prawa. Strona prawna bowiem zagadnienia jest prosta i jasna. Ani ustawa o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, ani ustawa o podatku dochodowym nie podają takich pozytywnych przepisów, z którychby można wyprowadzić wniosek przeciwny, że związkowi komunalnemu — z uwagi na jego abstrakcyjne uprawnienia do udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego lub do poboru dodatku komunalnego — może służyć prawo kwestjonowania, w roli czy to samodzielnej strony procesowej, czy to choćby uczestnika sporu podatkowego, t. zw. miejsca „przypisu" podatku dochodowego, wymierzonego osobie trzeciej, t. j. indywidualnemu podatnikowi. Ryzykownem zaś wydawałoby mi się usiłowanie snucia takiego wniosku drogą wykładni logicznej z całokształtu przepisów wymienionych ustaw, już choćby z uwagi na możliwość poważnych komplikacyj proceduralnych. Geneza tych ustaw, rozpatrywana w świetle systemu skarbowości komunalnej danej chwili, również nie przemawia za podsuwaniem ustawodawcy takich intencyj, których zresztą niczem nie wyraził w samych ustawach.

Nasze ustawy bowiem o państwowym podatku dochodowym, począwszy od ustawy podstawowej, wprowadzającej ten podatek w Polsce, z 16 lipca 1920 (poz. 550 Dz. Ust.), w rozdziale o „miejscu opodatkowania" tem zagadnieniem właściwie zajmują się tylko o tyle, o ile to jest konieczne do ustalenia właściwości terytorjalnej władzy wymiarowej. Art. 30 tej ustawy mianowicie głosi jedynie, że „wymiar podatku uskutecznia się z reguły w tym okręgu sza-

cunkowym, w którym podatnik w dniu 15 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy ma siedzibę lub miejsce zamieszkania, albo w braku tegoż, miejsce pobytu", podczas gdy np. ustawa austrjacka (z 25 października 1896 o bezpośrednich podatkach osobistych), która obowiązywała w Małopolsce, w odpowiednim § 176 pod nadpisem „miejsce opodatkowania" (Ort der Besteuerung), wskazywała wprost na m i e j s c e p r z y p i s u podatku, postanawiając, że podatek dochodowy wymierza się i przypisuje tam, gdzie podatnik ma zwyczajne miejsce zamieszkania. W podobny sposób wypowiadała się ustawa pruska z 24 czerwca 1891 względnie z 19 czerwca 1906 w § 21. Chociaż odpowiedni przepis ustawy polskiej obraca się w znacznie szerszej płaszczyźnie ustalenia o k r ę g u szacunkowego, nie zajmując się ściślej m i e j s c e m przypisu podatkowego, to jednak uznać go można za wystarczający dla celów wymiaru państwowego podatku dochodowego, gdyż w płaszczyźnie tego podatku w zasadzie zarówno podatnik, jakoteż władza podatkowa, są zainteresowani bardziej w ustaleniu tej władzy, która ma być powołana do wymiaru podatku w konkretnym przypadku, o czem decyduje właśnie „okręg szacunkowy", aniżeli w sprecyzowaniu miejsca lub miejscowości siedziby względnie zamieszkania, które dla kwestji miejscowej kompetencji władzy często będą obojętne, np. jeżeli z pomiędzy kilku miejscowości, mogących wchodzić w rachubę, wszystkie znajdują się w tym samym okręgu szacunkowym. Ani podatnik, ani przewodniczący Komisji Szacunkowej w takim wypadku z pewnością nie będą się o to spierali, czy w arkuszu wymiarowym i w nakazie płatniczym jako siedzibę (spółki akcyjnej) lub miejsce zamieszkania (osoby fizycznej) podatnika wymienić należy np. miasto Kutno, czy miasto Żychlin, czy też gminę wiejską Oporów (jeżeliby te miejscowości wchodziły w grę), ponieważ leżą one w powiecie kutnowskim, czyli w tym samym okręgu szacunkowym i przez to wskazują zgodnie jedną i tę samą władzę podatkową, t. j. Komisję Szacunkową przy Urzędzie Skarbowym w Kutnie, jako właściwą władzę wymiarową.

Inaczej jednak wygląda powyższe zagadnienie w świetle uprawnień podatkowych s a m o r z ą d u t e r y t o r j a l n e g o.

W b. zaborach austr. i pruskim związki komunalne miały prawo pobierania dodatków do państwowego podatku dochodowego, jakkolwiek w zaborze austr. z tego prawa wzamian za inne przywileje natury finansowej faktycznie nie korzystały. W odrodzonej Polsce natomiast prawo to zniesiono już w ustawie z 16 lipca 1920, wprowadzając do art. 23 przepis, że do stawek państwowego podatku dochodowego nie mogą być ustanawiane dodatki na rzecz związków komunalnych, natomiast procentowy udział samorządu terytorjalnego w państwowych wpływach z tego podatku był podówczas jeszcze niepraktykowany. Tem się zapewne tłumaczy, że do miejsca p r z y p i s u podatku można było nie przywiązywać większej wagi.

To pominięcie tego zagadnienia w ustawie o podatku dochodowym jednak niepomiernie skomplikowało położenie prawne samorządu terytorjalnego z chwilą przyznania mu w art. 9 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych procentowego udziału we wpływach z państwowego podatku dochodowego i utrzymania w mocy na ziemiach popruskich obowiązkowego poboru t. zw. dodatku do tegoż podatku (wyrażającego się atoli w określonych stawkach procentowych dochodu podatkowego). Wprawdzie już ustawa z 17 grudnia 1921 o zasileniu finansów miejskich (poz. 6/22 Dz. Ust.) wprowadziła po raz pierwszy udział gmin miejskich we wpływach z państwowego podatku dochodowego „w poszczególnych miejscowościach", i ani ona, ani rozporządzenie wykonawcze z 29 kwietnia 1922 (poz. 294 Dz. Ust.), które w § 1 nawet wyraźnie podkreślało, że podstawę obliczenia udziału stanowi wpływ z podatku wymierzonego od całego dochodu podatnika bez względu na miejsce położenia poszczególnych źródeł, nie przewidziały szczególnych przepisów o trybie

postępowania przy rozgraniczeniu terytorjalnem uprawnień komunalnych, lecz chodziło wówczas o przepisy natury przejściowej i obszarowo zacieśnione (do miast i tylko w b. zaborach ros. i austr.).

Brak przepisu proceduralnego, mocą którego związek komunalny, zainteresowany w ustaleniu miejsca opodatkowania płatnika podatkiem dochodowym jako miejsca przypisu tego podatku w rozumieniu art. 9 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, byłby uprawniony, oczywiście bez naruszenia praw samego podatnika, do kwestjonowania zasadności tego ustalenia z uwagi na swoje podatkowe uprawnienia, związane z miejscem przypisu, winien być de lege ferenda przy najbliższej sposobności usunięty. Nie jest bowiem do pomyślenia, aby związki samorządowe pozostały nadal pozbawione interwencji procesowej w takich wypadkach, gdy np. spółka akcyjna zagraniczna, dopuszczona do działalności w Polsce, obiera dla swego „zastępstwa" siedzibę prawną poza miejscowością położenia krajowych zakładów przemysłowych, a władza podatkowa czy to samorzutnie czy za zgodą lub na wniosek spółki za miejsce opodatkowania przyjmuje miejsce siedziby prawnej zastępstwa (np. miasto Warszawę), a nie miejsce położenia zakładów przemysłowych (np. Zawiercie), albo gdy władza np. na wniosek spółki krajowej, posiadającej siedzibę prawną we Lwowie, a zakłady przemysłowe w Borysławiu i Drohobyczu, podatek dochodowy wymierza i „przypisuje" w Warszawie, z tego jedynie powodu, że tutaj mieści się zarząd spółki.

Ale nietylko brak odpowiedniego przepisu proceduralnego może w konkretnych wypadkach spowodować krzywdę dla finansów poszczególnych związków komunalnych, lecz także sam przepis materjalny, że uprawnienia podatkowe z art. 9 wymienionej ustawy przysługują wyłącznie związkowi komunalnemu miejsca „przypisu podatkowego", wydaje mi się niesłuszny, gdyż nawiązuje on często do czysto przypadkowych okoliczności siedziby prawnej i miejsca zamieszkania, a nie uwzględnia zupełnie ważnych momentów gospodarczej działalności podatnika.

Śląska ustawa z 14 kwietnia 1924, zmieniona ustawą z 17 maja 1926 (poz. 30 Dz. Ust. Śl.), zawiera szczegółowe postanowienia o podziale komunalnego udziału w podatku dochodowym i prawa do komunalnego dodatku w wypadkach, gdy miejsce wykonywania przedsiębiorstwa zbiega się z siedzibą przedsiębiorstwa, gdy one znajdują się w różnych gminach, lub gdy pracownicy przedsiębiorstwa zamieszkują w różnych gminach. Jest to przepis w ogólnych zarysach wzorowany zwłaszcza na §§ 33, 35, 49 pruskiej ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893.

Proceduralna strona poruszonego przeze mnie zagadnienia dałaby się z łatwością rozwiązać przez wprowadzenie odpowiednich przepisów do znajdującej się na warsztacie prac ustawodawczych „ordynacji podatkowej".

Artur Żabicki

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA I ADMINISTRACJA: WARSZAWA, SENATORSKA Nr. 6
KSIĘGARNIA WYDAWNICTWA „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"

Telefon Administracji 236-28
„ Redakcji 675-43
Konto czek. w P. K. O. 22969

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
„ kwartalnie. . . . . „ 10.—

DRUK. PIOTR PYZ i S-ka WARSZAWA